

Universidad Católica de Santa María

Escuela de Postgrado

Maestría en Derecho de la Empresa



PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL SISTEMA SANCIONADOR TRIBUTARIO Y SU IMPLICANCIA EN LA DESERCIÓN DE LAS EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS EN AREQUIPA EN EL 2019

Tesis presentada por la Bachiller:

Delgado Palza Rossana Gabriela

para optar el Grado Académico de

Maestro en Derecho de la Empresa

Asesor:

Mg. Mayta Coaguila Ronald

Arequipa- Perú

2020

UCSM-ERP

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA
ESCUELA DE POSTGRADO
DICTAMEN APROBACIÓN DE BORRADOR DE TESIS

Arequipa, 29 de Septiembre del 2020

Dictamen: 000922-C-EPG-2020

Visto el borrador de tesis del expediente 000922, presentado por:

2015003542 - DELGADO PALZA ROSSANA GABRIELA

Titulado:

**PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL SISTEMA SANCIONADOR TRIBUTARIO Y SU
IMPLICANCIA EN LA DESERCIÓN DE LAS EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS EN
AREQUIPA EN EL 2019**

Nuestro dictamen es:

APROBADO

3162 - MONTENEGRO BELTRAN NELLY JESSICA
DICTAMINADOR

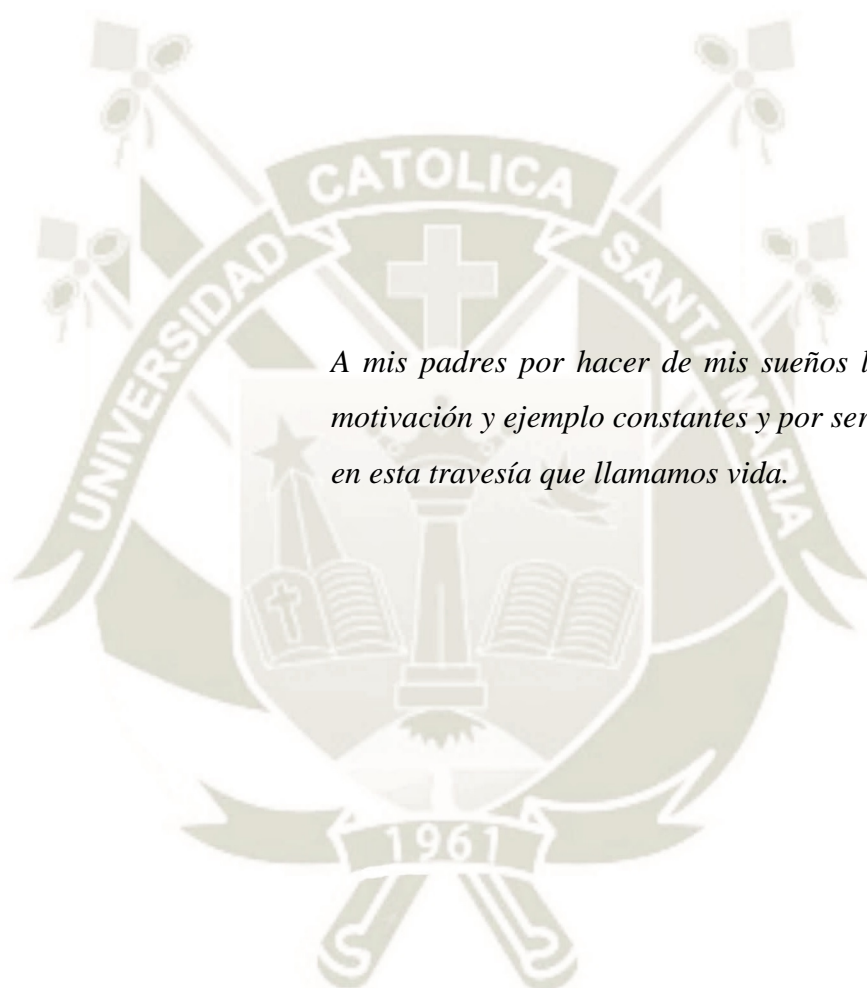


6391 - TERAN BEJAR CARLOS AUGUSTO
DICTAMINADOR

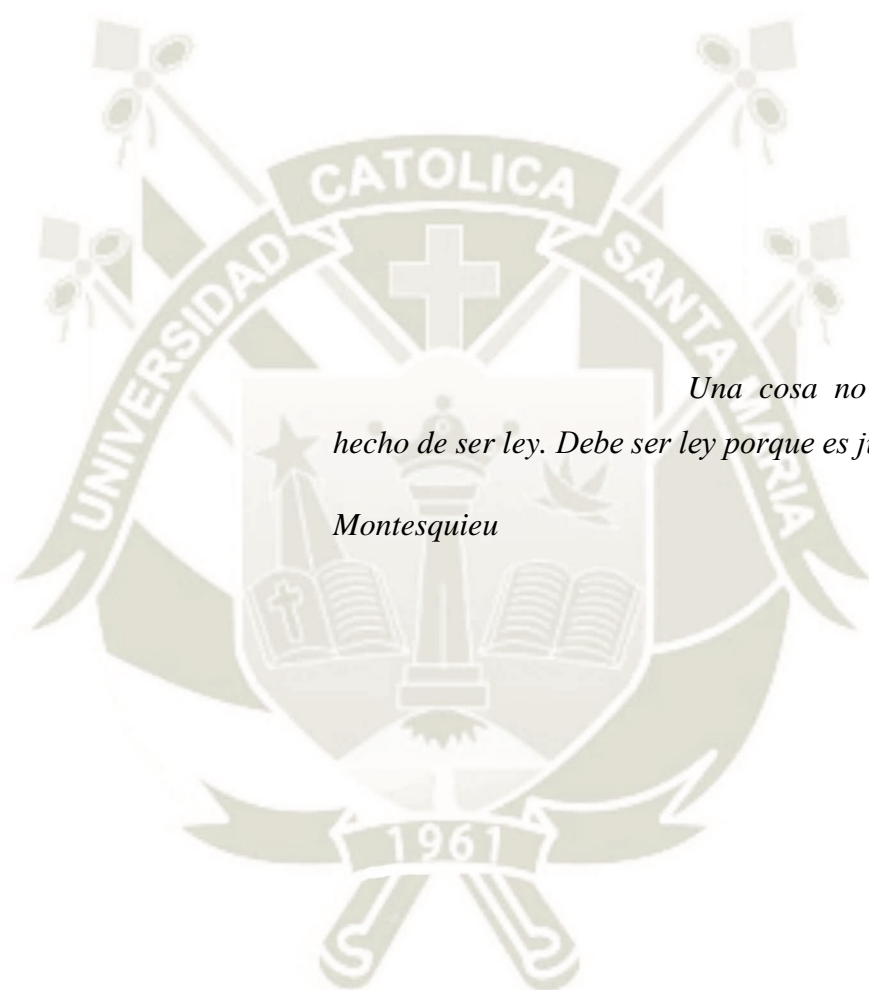


6737 - VARGAS SALAS OBED
DICTAMINADOR



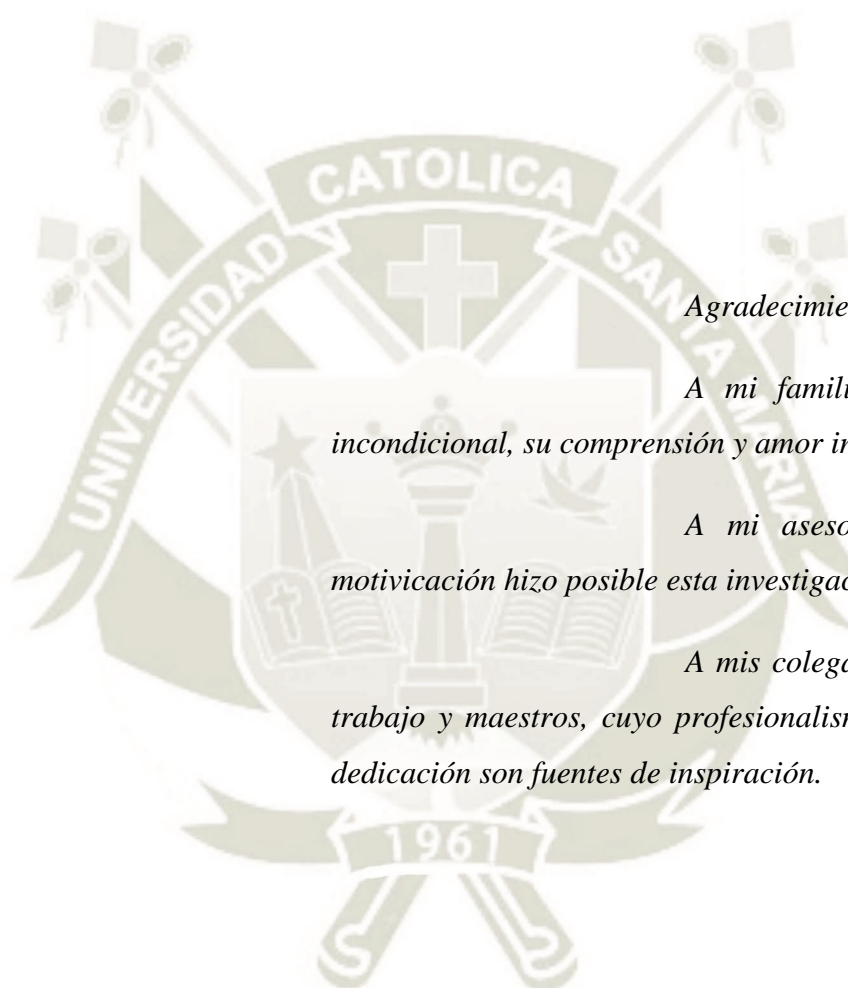


A mis padres por hacer de mis sueños los suyos, por su motivación y ejemplo constantes y por ser mis compañeros en esta travesía que llamamos vida.



*Una cosa no es justa por el
hecho de ser ley. Debe ser ley porque es justa”.*

Montesquieu



Agradecimiento:

A mi familia, por su apoyo incondicional, su comprensión y amor infinitos.

A mi asesor, quien con su motivación hizo posible esta investigación

A mis colegas, compañeros de trabajo y maestros, cuyo profesionalismo, compromiso y dedicación son fuentes de inspiración.

RESUMEN

El ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, tiene como finalidad disuadir al contribuyente de la comisión de conductas infractoras, asegurando el cumplimiento y con éste, la recaudación que dota de los recursos necesarios al Estado para solventar el gasto público; sin embargo, el actual marco normativo, aún contempla dentro de sus criterios de determinación del quantum de las sanciones pecuniarias, parámetros que no observan la real capacidad económica de los administrados generadores de rentas empresariales, situación que viene generando un tratamiento diferenciado entre contribuyentes que forman parte de una misma clasificación, la vulneración de principios tributarios como el de capacidad contributiva y fenómenos socio - económicos como el del cierre de empresas.

En esta investigación se han analizado la política tributaria que rige nuestro sistema sancionador y el marco normativo que regula la determinación y aplicación de las sanciones tributarias evaluando su eficacia a partir de la investigación del fenómeno de la deserción de las empresas unipersonales dedicadas al rubro de las comisiones en Arequipa en 2019.

Empleando un enfoque cuantitativo y cualitativo, se ha llevado a cabo una investigación descriptiva – explicativa, que ha tenido como finalidad analizar cada una de las variables planteadas y encontrar las causas que producen el problema materia de investigación. Para conseguir esta finalidad se emplearon las técnicas de observación documental y encuestas dirigidas a funcionarios de la Intendencia Regional de la Superintendencia Nacional de Administración Aduanera y Tributaria, así como, a empresas unipersonales comisionistas que decidieron dejar de realizar esta actividad económica al cierre del ejercicio fiscal 2019.

Finalmente, los resultados obtenidos fueron analizados, a la luz de la aplicación de los límites al *ius punendi* tributario que contempla la legislación nacional y sustentaron la necesidad de reformular los criterios que contiene la normativa tributaria vigente, partiendo de la observancia del principio de capacidad contributiva, como criterio rector en el ejercicio de la potestad sancionadora, con el objetivo de garantizar el cumplimiento de su finalidad, respetando los derechos que asisten a cada contribuyente, lo que se materializa en un proyecto de reforma legislativa

Palabras clave: determinación y aplicación de sanciones, capacidad contributiva, deserción empresarial, empresas unipersonales, comisionistas, capacidad económica, tablas tributarias, regímenes tributarios.

ABSTRACT

The tax sanctioning system, is applied in pursuit of avoiding law infringement and to ensure a steady flow of tax revenues that allows the government to assume the public spending; however some sanctions provided by the penalty system are not fines based on the small businesses ability to pay. This situation infringes the taxation principles such as ability to pay and is generating a differentiated treatment between taxpayers who are included in the same classification and also socio-economic problems such as the closure of companies

In this research, the tax policy and the tax sanctioning system has been analyzed, evaluating their effectiveness based on bussiness doprout commissions agents in Arequipa in two thousand nineteen research's results.

Using a quantitative and qualitative approach, a descriptive-explanatory research has been carried out, which has had the purpose of analyzing each of the variables raised and finding the causes that produce the problem under investigation. To achieve this purpose, documentary observation techniques and surveys were applied to SUNAT workers, as well as commission agents that work's as sole proprietorship, who decided to stop carrying out their bussiness in two thousand nineteen.

Finally, the results obtained were analyzed, in light of the application of the limits to the tax ius punendi contemplated by the national legislation and supported the need to reformulate the current tax sanction regulations, based on the ability to pay principle which should be used as a guiding criterion in the exercise of the sanctioning system, to guarantee the respect for taxpayer's rights, which is materialized in a legislative reform proposal.

Keywords: determination and application of sanctions, ability to pay, bussiness doprout, sole proprietorship, commission agents, economic capacity, tax tables, tax regimes.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene como principal objetivo determinar si la deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa ha sido motivada por la aplicación de sanciones tributarias desproporcionales a su capacidad económica real.

El planteamiento de este problema, se origina en que la facultad sancionadora tiene como finalidad la lucha contra el incumplimiento y se encuentra limitada por el respeto de la Constitución, los derechos fundamentales y los principios tributarios; sin embargo, en el ejercicio de este poder, el actual marco normativo, aún contempla dentro de sus criterios de determinación y aplicación de sanciones, parámetros que no observan la real capacidad económica de los generadores de rentas empresariales. Esta situación, ha traído como consecuencia disímiles respuestas de cada sector empresarial, quienes cuentan con mayores o menores posibilidades de afrontar las sanciones a las que son pasibles como es el caso de las empresas unipersonales comisionistas.

Surge entonces la necesidad de analizar el sistema tributario sancionador con el objetivo de determinar su finalidad, alcances, principios que lo rigen y la eficacia de los actuales criterios empleados en la determinación y aplicación de sanciones y evaluar la necesidad de reformular el marco legal que rige el ejercicio del ius punendi.

La importancia que reviste esta investigación radica no sólo en el plano académico, sentando las bases para estudios posteriores sobre incumplimiento, conciencia y cultura tributaria y la relación de estos con la recaudación, sino también en asegurar que nuestro ordenamiento jurídico permita el ejercicio de una potestad sancionadora capaz de disuadir a los contribuyentes de la comisión de infracciones, asegurando el cumplimiento tributario, sin vulnerar los derechos de los administrados a partir del empleo de criterios que revistan justicia tributaria.

Para la consecución de este objetivo, en el capítulo I de esta investigación, se efectúa un análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial de la potestad sancionadora tributaria tanto en la determinación de infracciones y sanciones, a cargo del poder legislativo y el ejecutivo en el supuesto de delegación de facultades, como en la aplicación de las sanciones que realiza la Administración Tributaria, detectada la comisión de la infracción.

Así también, se analizan las facultades discrecionales de SUNAT en materia sancionadora, los supuestos que condicionan su aplicación y las políticas fiscales que determinan su temporalidad.

Como parte de este análisis, se estudian también los límites de la facultad sancionadora y se analiza la capacidad contributiva a fin de evaluar la factibilidad de su consideración como principio rector del ejercicio de la potestad sancionadora tributaria en sus alcances de medida y límite de la imposición.

En el capítulo II, se aborda el tratamiento tributario que reciben las empresas unipersonales comisionistas en nuestro país, se describen los regímenes tributarios a los que pueden acceder y su implicancia en la estructuración de las tablas anexas al Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), que contienen el quantum al que asciende cada sanción.

En este mismo capítulo, se desarrollan los conceptos de cultura y conciencia tributaria y su relación con el incumplimiento. Del mismo modo se exponen los factores que motivan la deserción empresarial, a partir de estudios y mediciones sobre el cumplimiento tributario y la percepción de la ciudadanía sobre el sistema tributario y el Estado.

En el capítulo III se describen los resultados obtenidos tras la aplicación de los instrumentos diseñados para conseguir el objetivo general, los objetivos específicos y lograr la comprobación de la hipótesis planteados en esta investigación, los cuales fueron empleados tanto en el análisis documental como en la aplicación de encuestas a muestras de poblaciones estratégicamente seleccionadas. Este capítulo contiene además las conclusiones y sugerencias derivadas de la discusión de los resultados y culmina con el planteamiento de una propuesta legislativa como respuesta al problema objeto de estudio.

ÍNDICE

DICTAMEN APROBATORIO

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I..... 14

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES

TRIBUTARIAS..... 14

1. La facultad sancionadora en el sistema tributario en el Perú 14

1.1. Política tributaria 15

1.2. Normas tributarias 16

1.3. Administración tributaria 16

2. Potestad tributaria y potestad sancionadora 16

3. Sistema sancionador tributario en el Perú 18

3.1. Procedimiento sancionador tributario 18

3.2. Infracción tributaria..... 18

3.3. Sanción tributaria 26

4. Discrecionalidad de la facultad sancionadora 34

4.1. Medidas de discrecionalidad vigentes aplicadas por la Administración
Tributaria..... 35

4.2. Regímenes de gradualidad. 38

5. Determinación de la comisión de una infracción y aplicación de sanciones
tributarias administrativas..... 40

5.1. Tratamiento de la facultad sancionadora en los Códigos Tributarios del Perú. 40

5.2. Normativa vigente 47

6.	Límites a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria.....	53
7.	Principios que limitan la potestad tributaria	54
7.1.	Principios constitucionales que limitan la Potestad Tributaria.	54
7.2.	Principios que limitan de manera expresa la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.	58
8.	El principio de capacidad contributiva	63
9.	Diferencia entre el principio de capacidad contributiva, la capacidad jurídica tributaria y la capacidad civil	63
10.	Definición del principio de capacidad contributiva	65
11.	Naturaleza Jurídica	67
12.	Principio constitucional implícito	68
13.	Manifestaciones del principio de capacidad contributiva	69
14.	Criterios a considerar para la aplicación del principio de capacidad contributiva	69
15.	Finalidad del principio de capacidad contributiva	70
15.1.	Límite y medida del Poder Tributario	71
15.2.	Causa del Impuesto.....	71
16.	Autonomía del principio de Capacidad Contributiva y su vinculación con otros principios	71
16.1.	Relación con el principio de Igualdad.	72
16.2.	Relación con el principio de proporcionalidad.....	73
16.3.	Relación con el principio de no confiscatoriedad.....	75
17.	La capacidad contributiva en la Constitución Política del Perú	75
18.	La capacidad contributiva en el Tribunal Constitucional	77
19.	La capacidad contributiva en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal	79
20.	Capacidad contributiva en el derecho comparado.	81
20.1.	Legislación Española.....	81
20.2.	Legislación Italiana.....	83
20.3.	Legislación Mexicana.....	84

20.4. Legislación Argentina.....	85
21. La capacidad contributiva en la aplicación de sanciones.....	86
CAPITULO II.....	92
LA DESERCIÓN DE EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS CON SANCIONES DESPROPORCIONALES A SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	92
1. Categorización de rentas y contribuyentes	92
2. Rentas empresariales	93
2.1. Personas naturales – Empresas unipersonales.....	94
2.2. Personas jurídicas.....	95
3. Regímenes tributarios.....	95
3.1. El régimen tributario común	96
3.2. Regímenes tributarios especiales	99
4. Contrato de comisión mercantil.....	100
4.1. Elementos del contrato de comisión mercantil	100
4.2. Clases de comisión mercantil.....	101
4.3. Obligaciones del comisionista.....	102
4.4. Obligaciones del comitente	102
4.5. Extinción del Contrato de Comisión Mercantil.....	102
5. Tratamiento tributario del contrato de comisión mercantil	103
5.1. Regímenes tributarios que permiten desarrollar la actividad económica de comisión mercantil.	104
5.2. Aplicación de sanciones tributarias a empresas unipersonales comisionistas	104
6. Cumplimiento tributario	105
6.1. <i>Cultura tributaria</i>	106
6.2. <i>Conciencia tributaria</i>	107
6.3. <i>Incumplimiento tributario</i>	108
7. Deserción empresarial de empresas unipersonales.....	113

7.1. Factores que determinan la deserción empresarial.....	113
7.2. Deserción empresarial en el Perú	115
8. Presupuesto público y recaudación.....	126
8.1. El presupuesto público	126
8.2. Recaudación	128
8.3. Repercusión en la recaudación del incumplimiento tributario derivado de la deserción empresarial de empresas unipersonales	130
CAPITULO III	133
PRESENTACIÓN Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	133
1. Presentación de resultados.....	133
1.1. Resultados del primer objetivo	133
1.2. Resultados del segundo objetivo.....	138
1.3. Resultados del tercer objetivo.....	150
1.4. Resultados del cuarto objetivo	157
1.5. Resultados del quinto objetivo.....	161
2. Discusión de resultados y comprobación de hipótesis	174
CONCLUSIONES.....	180
SUGERENCIAS.....	182
REFERENCIAS	184
PROYECTO DE LEY	206
ANEXOS	214

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 Tipificación de infracciones tributarias	26
Tabla 2 Medidas de discrecionalidad	36
Tabla 3 Tipos de Sanciones Tributarias	48
Tabla 4 Tipificación el incumplimiento	109
Tabla 5 Factores de fracaso empresarial Lussier (1996)	114
Tabla 6 Factores de fracaso empresarial	114
Tabla 7 Factores de fracaso empresarial Santini (2015).....	115
Tabla 8 Percepción acerca de las regulaciones que afectan negativamente a las empresas en materia tributaria, por estrato.....	117
Tabla 9 Principal dificultad que encuentran en la SUNAT	122
Tabla 10 Recursos que financian el presupuesto del sector público	127
Tabla 11 Ingresos tributarios recaudados por SUNAT – Tributos Internos.....	129
Tabla 12 Criterios empleados en la determinación de sanciones tributarias	134
Tabla 13 Criterios empleados en la aplicación de sanciones tributarias	136
Tabla 14 Recaudación por concepto de multas por ejercicio fiscal	140
Tabla 15 Recaudación global de tributos internos incluidas multas por ejercicio	141
Tabla 16 Incremento en la recaudación – Ejercicio 2019	142
Tabla 17 Incumplimiento en porcentaje de recaudación potencial	145
Tabla 18 Opinión sobre la aplicación de sanciones iguales a contribuyentes con disímiles ingresos económicos.....	147
Tabla 19 Necesidad de una reforma en los criterios de determinación y aplicación de sanciones tributarias	149
Tabla 20 Reconocimiento de la vulneración del principio de capacidad contributiva.....	155
Tabla 21 Stock y variación neta de empresas 2019.....	158
Tabla 22 Estado del RUC de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa al cierre del ejercicio 2019.....	160
Tabla 23 Incidencia de las sanciones determinadas y aplicadas en base a la UIT en la deserción de empresas unipersonales	162
Tabla 24 Ítem que debe priorizar un sistema tributario eficiente para disminuir la deserción empresarial.....	163
Tabla 25 Perfil y características de los encuestados.....	165
Tabla 26 Medición de percepción e información respecto del régimen tributario afecto .	167

Tabla 27 Infracciones y sanciones	169
Tabla 28 Percepción del sistema sancionador	172
Tabla 29 Factor que motivó la deserción empresarial	173



INDICE DE GRAFICOS

Gráfico 1 Empresas, según dificultades presentadas en el pago de sus impuestos	116
Gráfico 2 Regímenes tributarios y pago de impuestos	119
Gráfico 3 Calificación de regulaciones tributarias	119
Gráfico 4 Principales factores que limitaron el crecimiento de las empresas	120
Gráfico 5 Rubro/Sector que generan trabas.....	121
Gráfico 6 Entidad con mayor regulación burocrática.....	121
Gráfico 7 Encuestas de satisfacción de los contribuyentes en A. L.	123
Gráfico 8 Estructura de contribuyentes y recaudación según tamaño de empresa.....	132
Gráfico 9 Recaudación por concepto de multas por ejercicio	140
Gráfico 10 Recaudación global tributos internos incluídas multas por ejercicio	142
Gráfico 11 Incremento en la recaudación ejercicio 2019	143
Gráfico 12 Incumplimiento del IGV e IR 3ra. - porcentaje de la recaudación potencial ..	145
Gráfico 13 Opinión sobre la aplicación de sanciones iguales a contribuyentes con disímiles ingresos económicos.....	148
Gráfico 14 Necesidad de una reforma en los criterios de determinación y aplicación de sanciones tributarias	149
Gráfico 15 Reconocimiento de la vulneración del principio de capacidad contributiva...	156
Gráfico 16 Altas de empresas, según organización jurídica, IV trimestre 2019	159
Gráfico 17 Bajas de empresas, según organización jurídica, IV trimestre 2019.....	159
Gráfico 18 Estado de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa al cierre del ejercicio fiscal 2019.....	160
Gráfico 19 Tasa de deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa al cierre del ejercicio fiscal 2019.....	161
Gráfico 20 Incidencia de las sanciones determinadas y aplicadas en base a la UIT en la deserción de empresas unipersonales	162
Gráfico 21 Ítem que debe priorizar un sistema tributario eficiente para disminuir la deserción empresarial	164
Gráfico 22 Escala de ingreso promedio anual	166
Gráfico 23 Factor que determinó la deserción empresarial	174

INDICE DE FIGURAS

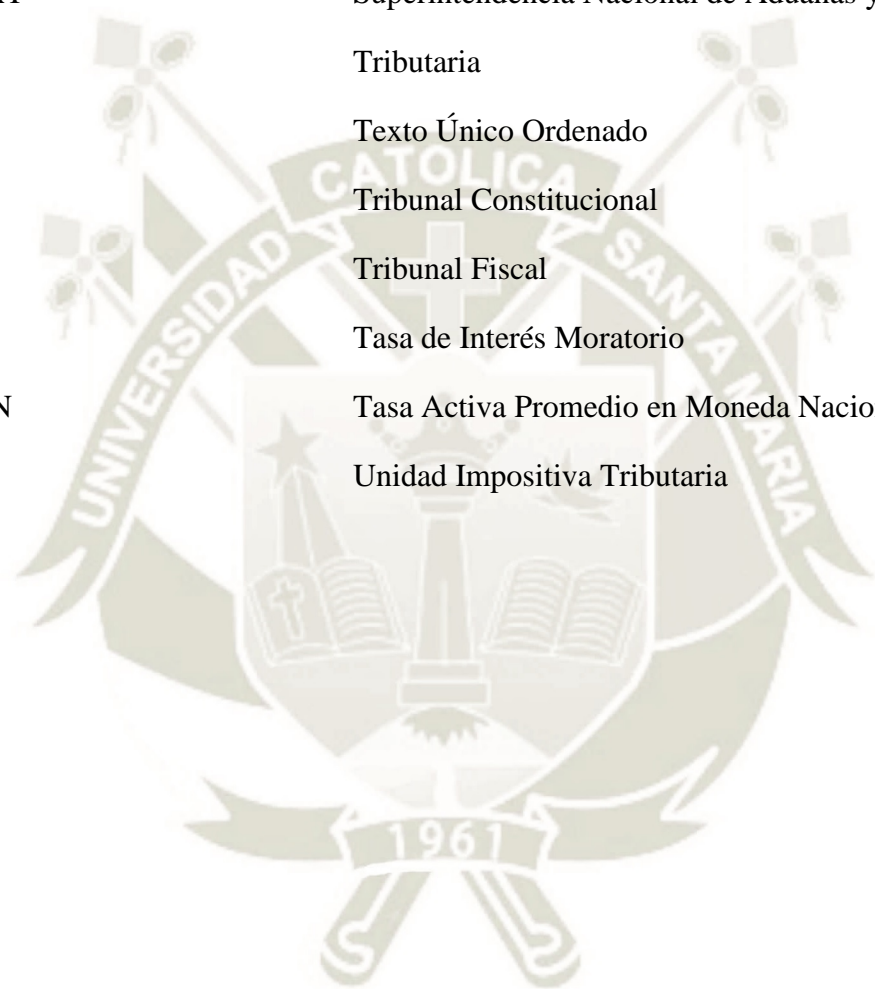
Figura 1 Tasa de incumplimiento	131
Figura 2 Medición de tasa de incumplimiento	144



LISTA DE ABREVIATURAS

A.T.	Administración Tributaria
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CCL	Cámara de Comercio de Lima
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CEPLAN	Centro Nacional de Planeamiento Estratégico
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Cost.	Constitución Política
C.T.	Código Tributario
I	Cuatro veces el límite máximo de cada categoría de los Ingresos brutos mensuales del NRUS
IAT	Instituto Aduanero y Tributario
IN	Ingreso Neto
INEI	Instituto Nacional de Estadística e Informática
IGV	Impuesto General a las Ventas
IR	Impuesto a la Renta
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
MMM 2020-2023.	Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
MEPECO	Mediando Contribuyente
NRUS	Nuevo Régimen Único Simplificado
PRICO	Principal Contribuyente
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial de Comercio

ONP	Oficina Nacional de Pensiones
RER	Régimen Especial de Renta
RG	Régimen General
RMT	Régimen Mype Tributario
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
TUO	Texto Único Ordenado
TC	Tribunal Constitucional
TF	Tribunal Fiscal
TIM	Tasa de Interés Moratorio
TAMN	Tasa Activa Promedio en Moneda Nacional
UIT	Unidad Impositiva Tributaria



HIPÓTESIS

Principio: Dado que, el actual marco legal que rige la determinación y aplicación de sanciones tributarias, contiene criterios que no contemplan la capacidad económica de las empresas unipersonales comisionistas

Hipótesis: Es probable que, este sea un factor que genere su deserción empresarial, lo que podría revertirse con la aplicación del principio de capacidad contributiva en el ejercicio de la facultad sancionadora.

OBJETIVOS

En coherencia con el problema se formulan los siguientes objetivos:

Objetivo General

Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias desproporcionales a la capacidad económica de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que determina su deserción y establecer la factibilidad de emplear el principio de capacidad contributiva como límite del ejercicio de la facultad sancionadora.

Objetivos Específicos

- Determinar los criterios y parámetros actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias.
- Determinar si los criterios actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias son eficaces.
- Establecer si es posible aplicar el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.
- Determinar el índice de deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019.
- Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias con montos desproporcionales a la capacidad económica real de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que ocasiona la deserción de este sector.

CAPITULO I

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS

1. La facultad sancionadora en el sistema tributario en el Perú

El Sistema Tributario es el conjunto de principios, dispositivos legales e instituciones que regulan las relaciones originadas en la aplicación de tributos, los cuales tienen como finalidad proveer al Estado de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (SUNAT, 2003).

A decir de Zavala Ortiz, (1998) el sistema tributario permite el ejercicio del poder tributario estableciendo los medios para la administración de los gravámenes y la fiscalización del cumplimiento. Agrega que, todo sistema tributario debe abarcar la creación de tributos como base la de recaudación y debe comprender herramientas eficientes para su administración y control.

El autor también refiere que los sistemas tributarios deben caracterizarse por su simplicidad, flexibilidad y suficiencia, pues considera que todo contribuyente debe conocer los hechos materia de imposición, los tributos que los gravan y las obligaciones que deben asumir y éstas últimas deben ser de fácil entendimiento, además de que deben adaptarse a los cambios que la economía y la sociedad exigen. Asimismo, plantea que las imposiciones deben ser suficientes para la cobertura del gasto público y de ese modo evitar recurrir a otras fuentes de financiamiento.

En el Perú, mediante el Decreto Legislativo N° 771 (1993), Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, vigente desde 1994, se estableció como eje fundamental del sistema tributario al Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013) y tiene como sus objetivos principales: a) incrementar la recaudación, b) brindar al sistema tributario mayor permanencia, eficiencia y simplicidad, y c) distribuir de forma equitativa los ingresos.

Son elementos del Sistema Tributario Nacional: la política tributaria, las normas tributarias y la administración tributaria (SUNAT, 2003).

1.1. Política tributaria

En la opinión de Villegas, (2001) la política tributaria es una actividad que empleando recursos tributarios tiene como finalidad promover o limitar determinadas actividades para promover el desarrollo económico, las cuales son articuladas dependiendo del contexto y coyuntura (Villegas, 2001, p. 818).

El planeamiento de una política tributaria adecuada se materializa en un conjunto de lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario de un país, mediante decisiones políticas, económicas y fiscales con el objetivo de captar recursos públicos (MEF, 2010).

Dicho planeamiento se encuentra contenido en el Marco Macroeconómico Multianual, considerado el documento económico de mayor relevancia que emite el gobierno. En el MMM, se contemplan las proyecciones macroeconómicas y sus bases y tiene un alcance de cuatro años (MEF, 2010).

Este documento es elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas y tiene como base normativa el Decreto Legislativo N° 1276 (2016), que aprueba el marco de la responsabilidad y transparencia fiscal del sector público no financiero.

Los dos últimos Marcos Macroeconómicos Multianuales: 2020-2023 y 2021-2024, fueron aprobados en Sesión de Consejo de Ministros el 21 de agosto del 2019 y el 26 de agosto de 2020, respectivamente.

De la revisión de los referidos documentos económicos, dos de las aristas que mayor importancia revisten para esta investigación, son:

- a) Las medidas de control tributario que se traducen en acciones inductivas y procedimientos de fiscalización, que por lo general culminan con la determinación de la comisión de infracciones y la imposición de las sanciones correspondientes de conformidad con el actual marco legal.
- b) Las medidas para fortalecer la lucha contra la brecha de formalización y la erradicación de conductas tendientes al incumplimiento tributario.

Ello sobre la base de que ambas guardan una estrecha relación con el incumplimiento tributario que la facultad sancionadora tiene como finalidad disuadir, repeler y castigar como veremos en el decurso de esta investigación.

1.2. Normas tributarias

Son el conjunto de dispositivos jurídicos mediante los cuales se implementa la política tributaria (SUNAT, 2003). En nuestro ordenamiento fiscal, los tributos son creados, modificados o derogados, o se establecen exoneraciones, exclusivamente por ley o a través de decretos legislativos en el supuesto de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan a través de decretos supremos, ello en conformidad con lo prescrito por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú (1993).

1.3. Administración tributaria

Está compuesta por los órganos del Estado encargados de aplicar la Política Tributaria en dos niveles de gobierno (SUNAT, 2003):

- a) En el ámbito nacional: La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.
- b) En el ámbito local: Los gobiernos regionales y locales, los que administran, fiscalizan y recaudan los impuestos expresamente delegados, tasas, contribuciones y arbitrios.

En la presente investigación, delimitaremos el estudio respecto a las facultades atribuidas a la SUNAT, de acuerdo al artículo 50° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

2. Potestad tributaria y potestad sancionadora

La potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal que consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a fin de crear, aprobar, modificar y suprimir unilateralmente tributos; sin embargo, este poder también se extiende a establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia que se le atribuya (Aragón Colque, 2020).

Doctrinariamente la potestad tributaria, ha merecido diferentes denominaciones: Berliri, la llama derecho de supremacía tributaria, los tratadistas Villegas y Giuliani Fonrouge, la denominan poder tributario, potestad impositiva para Micheli, poder fiscal a decir de Bielsa y Jarach y poder de imposición para Ingrosso y Blumenstein (García Vizcaíno, 1996).

No obstante, las distintas acepciones que se tiene del poder tributario, Narciso Amorós, (Belaunde G., 1967), señala que éste se caracteriza por ser: a) originario, b) irrenunciable, c) imprescindible, d) abstracto, e) territorial y f) legal.

En lo que respecta al ejercicio de la potestad tributaria, Peña (2009), resalta que contempla tanto la acción del Estado de legislar, como la de administrar sus recursos económicos. En el primero se habla de potestad tributaria aludiendo el poder legislativo que corresponde al Estado, en tanto que, en el segundo, se refiere a la potestad de la administración tributaria tendiente a aplicar las normas tributarias.

Ahora bien, la potestad tributaria, además, se extiende al poder de eximir y de conferir beneficios, así como al poder de tipificar infracciones y regular las sanciones que correspondan, configurándose en este último extremo la denominada potestad sancionadora (García Vizcaíno, 1996, p. 225).

En cuanto al fundamento del ejercicio de la potestad sancionadora respecta, el MINJUS (2017), señala que recae en la necesidad de contar con herramientas que permitan que los preceptos tributarios y los fines con ellos perseguidos sean cumplidos.

Al igual que la potestad tributaria como concepto general, el *ius punendi*, se ejerce también en dos momentos: el primero tiene lugar en la actividad del poder legislativo, destinada a la determinación de las conductas susceptibles de generar infracciones; y el segundo, en la actividad de la Administración Tributaria al identificar la comisión de una infracción e imponer la sanción que corresponda. A estos dos momentos, Balladares Saballos, *et al*, (2009, p. 240) denominan: potestad tributaria normativa a la primera y potestad de imposición a la segunda. En el primero de los casos el Estado actúa en un plano abstracto o fase normativa, mientras que, en el segundo, opera en un plano concreto o fase aplicativa.

Y aunque la facultad sancionadora en estricto, no se encuentra explícitamente reconocida en la Carta Magna, Pereira (2001) sostiene que su reconocimiento constitucional recae en que su ejercicio le permite a la administración pública el cumplimiento de los fines que constitucionalmente le han sido otorgados.

Al respecto, Danós Ordoñez (1995, p.150), señala que la potestad tributaria parte de la necesidad de la Administración de contar con herramientas coercitivas que le permitan cautelar el cumplimiento de los preceptos legales.

En el Perú, de conformidad con el artículo 4° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT, 2014), dentro de sus funciones se encuentra la de aplicar sanciones administrativas.

3. Sistema sancionador tributario en el Perú

Sánchez (2001, p. 18) destaca que el sistema sancionatorio tributario, constituye una herramienta de orden legal y administrativa cuya finalidad es la prevención del incumplimiento tributario. Dicho sistema está conformado por:

3.1. Procedimiento sancionador tributario

El procedimiento administrativo sancionador es definido por el MINJUS (2017, p. 71) como el conglomerado de actos que tienen por finalidad determinar la comisión de infracciones y aplicar las sanciones que correspondan. Asimismo, enfatiza que la existencia de un procedimiento sancionador asegura el respeto de las garantías de los administrados.

3.2. Infracción tributaria.

Pérez Royo, (1986, p. 29) señala que, la infracción tributaria es una acción u omisión que vulnera un mandato o una prohibición establecido por norma, la cual además debe contemplar la sanción correspondiente, en esa misma línea Sainz de Bujanda, (1990) y Velásquez Calderón (1997) precisan que, la infracción presupone una conducta contraria a una norma jurídica tributaria.

Por su parte García, (1963, citado en Alva, 2014), sostiene que el incumplimiento que configura la infracción no sólo está referido a obligaciones legales, sino también a las reglamentarias y administrativas.

Como se observa, doctrinariamente existen definiciones muy similares de la infracción; sin embargo, existe una discusión relativa a la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, constituyendo para algunos, infracciones de orden administrativo y para otros delitos.

3.2.1. Diferencia entre infracción tributaria e ilícito penal. Guzmán Napurí (2013, p. 648), resalta sobre la diferencia entre responsabilidad penal y administrativa, el principio de subsidiaridad, en mérito al cual el derecho penal sería la última ratio, es decir, tendría lugar una vez agotados los otros medios de control de las conductas.

En atención a esta diferencia, en materia tributaria existen fundamentalmente dos teorías: la penalista y la dualista:

Para la tesis dualista, se reconoce una vía administrativa y otra penal, según la jurisdicción competente para juzgarlas y aplicar las sanciones dependiendo si el ilícito califica como delito o como contravención.

Sobre el particular, Saccone (2002, p. 150) destaca que bajo esta concepción los delitos tributarios son aquellos que atentan contra el orden público y el autor en sancionado penalmente, en tanto que las infracciones administrativas, acarrear sanciones menores, dado que lo que se tutela es la actividad de la administración de verificación y control del cumplimiento.

Sostiene esta tesis Pérez Royo (2019), quién también reconoce que la vulneración de las obligaciones tributarias, puede ser competencia de la vía penal y la administrativa, y Carzorla Prieto (2019), para quien las conductas que califiquen como infracciones tributarias requieren una reacción de naturaleza administrativa, en tanto que la conducta que configura un delito contra la Hacienda Pública, merece una reacción penal.

La tesis penalista, niega la distinción de carácter ontológico o cualitativo entre delito e infracción, por lo que propugnan que el sistema represivo tributario tiene una sola naturaleza y es la penal (Saccone, 2002, p. 143).

Como expresa el mismo autor, esta teoría, niega la existencia de un derecho penal administrativo o uno tributario autónomo, pero sí reconoce a esta rama del derecho como un apéndice del derecho penal y partiendo de su análisis, dentro de los especialistas en derecho penal que comparten esta tesis se encuentran: Rocco, Jiménez de Asúa y Sáinz de Bujanda (Saccone, 2002, pp. 143-147).

3.2.2. Infracciones tributarias administrativas. Proviene del incumplimiento de obligaciones tributarias y no requieren la existencia de un elemento subjetivo dada la naturaleza objetiva de la determinación de infracciones prevista en nuestro Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 165).

Las infracciones tributarias administrativas pueden ser:

3.2.2.1. Infracción sustancial. Consiste en la omisión del pago de los tributos dentro de los términos legales (Aragón Colque, 2020). Es de carácter objetiva, como se ha mencionado precedentemente y en nuestro país de conformidad con el artículo 33° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 33), acarrea responsabilidad meramente pecuniaria (intereses), no otorgándosele a la omisión de su pago oportuno la naturaleza de ilícito tributario administrativo; salvo se trate de retenciones y percepciones como se desarrollará en el apartado referido a sanción tributaria.

3.2.2.2. Infracción formal. Está referida al incumplimiento de las obligaciones formales de hacer, no hacer y/o consentir, impuestas al contribuyente, responsable o terceros, tendientes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de ésta (Aragón Colque, 2020).

La justificación de su calificación como infracción radica en que su incumplimiento perjudica las acciones de fiscalización, verificación y determinación que ejerce el Estado para asegurar la recaudación (García Vizcaíno, 1996).

3.2.2.3. Elementos de la infracción tributaria administrativa. En nuestro ordenamiento jurídico los elementos de la infracción tributaria administrativa son: la acción, la antijuridicidad, la tipicidad y la objetividad.

Al respecto, Huamaní Cueva (2009, p. 1054) refiere que la configuración de una infracción parte de una conducta (omisión o acción) que constituye una violación de los preceptos tributarios, (antijurídica), la cual debe estar tipificada por ley y enfatiza que para su determinación y la aplicación de la sanción respectiva, bastará con que la Administración Tributaria verifique la comisión del hecho calificado como infracción, es decir no se considera la intencionalidad del infractor (objetividad), por lo que las infracciones reciben la denominación de objetivas o de plano.

No obstante, existen autores con posturas abiertamente contrarias a la objetividad de la sanción tributaria administrativa, tales como la Gamba, (2004, citado en Bravo Cucci,

2013), quien afirma que la objetividad en la materia sancionadora, implica la vulneración de los derechos fundamentales y las garantías del administrado. Fundamenta su postura resaltando que la Constitución exige el respeto de los principios del derecho penal a la hora evaluar la responsabilidad sancionadora de orden administrativo, en los que juega un papel importante la culpabilidad.

Sin embargo, existirían excepciones a la objetividad del sistema sancionador tributario como postula Madau Martínez (2013). El autor señala que una de ellas sería el modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT), emitido en 2006, en cuyo artículo 150º, se han establecido como causales eximentes de responsabilidad al caso fortuito, la incapacidad absoluta, la fuerza mayor y el error excusable (CIAT, 2015). Como segunda excepción, cita a la Directiva N° 007-2000/SUNAT, publicada el 19 de julio de 2000, la cual tiene como objetivo instruir a las áreas operativas respecto de la inaplicación de sanciones cuando la infracción hubiera sido cometida por un hecho imputable a la Administración Tributaria, en cuyo caso no serían sancionables.

Asimismo, el Tribunal Constitucional, no ha permanecido ajeno a esta controversia y ha reconocido que la aplicación del *ius punendi* del Estado tanto en el ámbito penal como en el administrativo, se rige por el criterio de la imputación subjetiva, vale decir que debe evaluarse la intencionalidad del agente, conforme se aprecia de la sentencia N° 2868-2004-AA/TC, emitida el 24 de noviembre 2004 (Tribunal Constitucional, 2004).

Por su parte, el Tribunal Fiscal también ha tenido pronunciamientos en los que, para determinar la comisión de la infracción, insertó elementos subjetivos, como lo vemos en la Resolución N° 0039-3-1998, emitida el 15 de enero de 1998 en la que se señala que no obstante las infracciones son determinadas objetivamente, en el supuesto que se acredite la existencia de alguna situación ajena al contribuyente como la comisión de un acto delictivo por parte de los trabajadores, la infracción no se configuraría (Tribunal Fiscal, 1998, RTF N° 0039-3-1998).

3.2.3. Delitos tributarios. A diferencia de las infracciones administrativas, la doctrina penal, en su mayoría se decanta por reconocer cuatro elementos constitutivos de delito el cual, siguiendo a Mezger, (1935, citado en Villa Stein, 2001, p. 191) es una acción, típica, antijurídica y culpable.

3.2.3.1. La acción. De acuerdo con Peña Cabrera Freyre (2004, p. 322), la acción es el comportamiento que proviene de la voluntad humana, la cual implica una finalidad preconcebida.

Rodríguez Mourullo (1997, citado en Villa Stein, 2001, p. 210), sostiene que la característica esencial del delito, en sentido lato equivalente a conducta humana, encuentra su correlato en las categorías legales de “acción” (en sentido estricto equivalente a un hacer positivo) y “omisión” (dejar de hacer algo esperado) que son las dos formas en las que puede presentarse el comportamiento humano.

3.2.3.2. La tipicidad. Un individuo sólo puede ser declarado responsable criminalmente, si es que su conducta se adecua a las descripciones legales que el legislador previamente ha definido como delictivas; en ese sentido, la tipicidad es la coincidencia plena entre el hecho cometido y la descripción abstracta descrita en el tipo penal, que es presupuesto de pena.

Dicho en otras palabras, la tipicidad de una conducta importa la confrontación del comportamiento humano objeto de imputación con el modelo de conducta descrita en la ley de forma ideal, a partir de los elementos que constituyen su construcción normativa (Peña Cabrera Freyre, 2004, p. 350).

3.2.3.3. La antijuridicidad. La antijuridicidad o antijuricidad es la contrariedad a derecho en su conjunto. Para Reyes Echandía (1997, p. 23), es un juicio negativo de valor sobre una conducta típica en tanto ésta lesione o ponga en peligro el interés que recibe tutela jurídica.

En ese sentido, de acuerdo con Bacigalupo (1994, p.140), una conducta típica no justificada por el orden público (no existe una causa o fundamento de justificación en favor del autor) es antijurídica.

3.2.3.4. La culpabilidad. Bacigalupo (1994, p. 298) define a la culpabilidad como el conjunto de condiciones determinaran si el autor de una acción típica y antijurídica es penalmente responsable.

Por su parte Zaffaroni (2005), señala que la culpabilidad es un indicador que permite determinar la posibilidad de reprochar al autor por el injusto, si es posible la imposición de la pena y su medida, en función el grado de reproche.

En esa línea, para Roxin (1997), la acción típica y antijurídica ha de ser culpable, es decir, ha de poderse hacer responsable de ella al autor, la misma se le ha de poder, "reprochar". Para ello es presupuesto la imputabilidad o capacidad de culpabilidad y la ausencia de causas de exculpación, como por ejemplo el error de prohibición invencible o el estado de necesidad exculpante.

Ahora bien, en nuestro Ordenamiento Fiscal, de conformidad con el artículo 190° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 190), independientemente de que un infractor hubiera sido pasible de una sanción administrativa, su conducta, puede ser merecedora a su vez de una sanción penal.

Es menester señalar que en el decurso de esta investigación nos referiremos únicamente a la aplicación de las sanciones tributarias de orden administrativo reguladas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

3.2.4. Determinación de la infracción tributaria administrativa. Las infracciones al igual que las sanciones tributarias, deben estar establecidas en la ley o norma de rango similar, en atención a los principios de legalidad y reserva de ley (Aragón Colque, 2020). Esto implica que sólo por ley se pueden establecer los elementos esenciales para la configuración de la infracción, así como la naturaleza y límites de la sanción.

Por su parte la Administración Tributaria, en el marco de la facultad sancionadora que ejerce de conformidad con el artículo 4° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT (2014), es la entidad encargada de determinar si la conducta del contribuyente configura como infracción tributaria de orden administrativo sin considerar aspectos subjetivos.

Bajo esa objetividad, en la determinación de la comisión de una infracción tributaria administrativa, basta con verificar si la conducta realizada por el contribuyente calza dentro de la descripción de la conducta tipificada como infracción (Nima, Rey, & Gómez, 2013), lo que tendrá lugar en el ejercicio de la facultad de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que ostenta SUNAT, y que podrá ser realizada por los órganos de la

Administración encargados de la gestión recaudatoria, o los encargados de las funciones de verificación, fiscalización o determinación, mediante los procedimientos legalmente estipulados (Huamani Cueva, 2009, p.1065) conforme prevén los artículos 61º y siguientes del Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF (2007), publicado el 29 de junio de 2007 y el Decreto Supremo N° 207-2012-EF (2012) publicado el 23 de octubre de 2012 que lo modifica. La determinación de la comisión de la infracción, dará lugar a la emisión de la sanción por la Administración Tributaria.

Ahora bien, se debe considerar que la determinación de la infracción no necesariamente tiene lugar en el momento en el que ésta fue cometida. Es frente a este escenario, que podrían presentarse dos supuestos, ambos condicionados al tiempo. Uno de ellos es que opere la prescripción de la facultad de aplicar la sanción, tal como lo señala el artículo 43º del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013); y el segundo escenario, es que el contribuyente tiene la posibilidad de acogerse a alguno de los regímenes de gradualidad o criterios de discrecionalidad, conforme lo establece el artículo 166º del Códice, que entre otros criterios para su aplicación, exigen una subsanación voluntaria de la obligación incumplida que originó la comisión de la infracción, es decir, antes de que la Administración Tributaria hubiera determinado y aplicado la sanción como veremos con mayor detalle en los siguientes acápites.

3.2.5. Sujetos. La facultad del Estado de imponer una sanción tributaria (potestad sancionadora) crea una relación entre el contribuyente, quien realiza la conducta infractora; y el Estado, que establece la prohibición e impone la sanción (Aragón Colque, 2020).

3.2.5.1. La Autoridad Administrativa. Es aquella a la que se le ha atribuido la potestad sancionadora (MINJUS, 2017). El Gobierno Central y los Gobiernos Regionales y Locales califican como acreedores de la obligación tributaria, del mismo modo que entidades calificadas como de derecho público con cuentan con personería jurídica, asignada expresamente por ley (Aragón Colque, 2020).

3.2.5.2. Infractor. El deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 7º del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

3.2.6. Obligaciones tributarias cuyo incumplimiento origina la comisión de una infracción. Como se ha descrito en párrafos anteriores, las infracciones tributarias de carácter administrativo, pueden originarse por el incumplimiento, cumplimiento parcial, incorrecto o tardío de las obligaciones tributarias formales o sustanciales (cuando se trata del pago de retenciones o percepciones) y se caracterizan por lo siguiente:

- a) Cuando se trata de las infracciones sustanciales consiste en el no pago de los tributos dentro de los términos legales. En nuestra legislación sólo se configura esta infracción en el caso de retenciones y percepciones.
- b) En el caso de las infracciones formales, su comisión implica el incumplimiento de una obligación de hacer, de no hacer y/o de consentir, asimismo, este tipo de infracciones tienen como escenarios tanto la determinación de la obligación tributaria como la verificación y fiscalización del cumplimiento de ésta.

El artículo 172° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), establece que las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las siguientes obligaciones:

1. Inscripción, actualización o acreditación de la inscripción.
2. Emisión, otorgamiento y exigencia de comprobantes de pago.
3. Llevar libros y/o registros, informes u otros documentos.
4. Presentación de declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir las acciones de control de SUNAT, así como brindar la información solicitada y comparecer cuando se es requerido.
6. Otras



El detalle de cada tipo de infracciones se encuentra del artículo 173° al 178° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Tabla 1

Tipificación de infracciones tributarias

Tipificación en el Código Tributario	Descripción de la infracción tributaria
Artículo 173°	Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la administración
Artículo 174°	Infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como de facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado
Artículo 175°	Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos
Artículo 176°	Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones
Artículo 177°	Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma
Artículo 178°	Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Nota: Adaptado de: Instituto Aduanero y Tributario (IAT, 2018)

3.3. Sanción tributaria

La sanción tributaria es la consecuencia legal por el incumplimiento de un deber del deudor tributario y tiene como finalidad general, reprimir la conducta del infractor ante el incumplimiento de una obligación formal o sustancial (IAT, 2018).

3.3.1. Finalidad atribuida a la sanción. La *ratio essendi* de la sanción ha sido ampliamente discutida en la literatura jurídica:

Para Margain (1996), la sanción tributaria es empleada como una herramienta de la exigencia del cumplimiento debido y oportuno de las obligaciones impuestas.

Por su parte, Huamaní Cueva (2009, p. 1069), refiere que, la sanción tributaria, por un lado, constituye el castigo previamente establecido por la norma, aplicable a quien comete

una infracción, pero que además persigue generar un riesgo, busca educar y prevenir el incumplimiento. Agrega que la sanción constituye un elemento de justicia en el tratamiento de quienes cumplen sus obligaciones tributarias y quienes las vulneran.

Con un punto de vista similar, Becker, (1998, citado en Alva, 2014), precisa que la sanción es un deber del Estado conforme a Ley y califica como el instrumento jurídico que le permite impedir o desincentivar, conductas, actos y hechos prohibidos legalmente.

En opinión de los miembros del Tribunal Constitucional, en los fundamentos consignados en los expedientes Nros. 2050-2002-AA/TC (Tribunal Fiscal, 2002), 1105-2002-AA/TC (Tribunal Fiscal, 2002), 1003-1998-AA/TC (Tribunal Fiscal, 1998), se ha señalado que la sanción administrativa constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Asimismo, resalta que, como toda potestad en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, de los principios constitucionales y en particular a la observancia de los derechos fundamentales de la persona como propugnamos con esta tesis.

Las posturas descritas, forman parte de las llamadas teorías de la sanción. Para la Teoría absolutista, el único fin que tiene una sanción es retributivo, esto es, castigar a quien cometió la infracción, en tanto que para la teoría relativista, las sanciones son impuestas como medidas preventivas de la comisión de nuevas infracciones; sin embargo, existen también las teorías unitarias que otorgan a la sanción una función retributiva como una forma de compensar el mal que se causó, sin perder de vista la proporcionalidad que debe existir entre el daño ocasionado y la sanción, y un fin preventivo como una forma de velar por los bienes jurídicos (Delgado Sancho C. , 2017).

En cuanto a la ubicación de las sanciones en el ordenamiento tributario, Valdés Costa (1996) manifiesta que éstas forman parte de los denominados ingresos coactivos que tienen como “fuente jurídica la voluntad unilateral del Estado en el ejercicio de su soberanía”; no obstante, encuadrar a las sanciones dentro de la definición de este autor, puede generar la idea errada de que las sanciones sólo pueden ser cumplidas en el marco de un procedimiento coactivo; lo cual en nuestra legislación no sería correcto, toda vez que, existe la posibilidad de subsanar la comisión de una infracción asumiendo el pago de la sanción de manera voluntaria, lo cual además, le daría al infractor la posibilidad de acogerse a los regímenes de

gradualidad o a la aplicación de criterios discrecionales de corresponder como desarrollaremos más adelante.

Ahora bien, la facultad sancionadora no persigue fines recaudatorios, debido a que como refiere Valdés Costa (1996, p. 15), si bien es cierto tanto en la aplicación de sanciones como en la imposición de los tributos la obligación de su cumplimiento nace con la realización del hecho previsto en la Ley, ambas tienen fundamentos distintos. Los tributos permiten la obtención de los recursos que permitirán la cobertura del gasto público. Las sanciones, por el contrario, configuran prestaciones originadas en la violación de normas tributarias.

Así también lo entienden Martín *et al* (2008, p. 209), al referir que las sanciones no componen la deuda tributaria a partir del análisis de su objeto de tutela. Así, la norma que crea un tributo, protege el deber de carácter constitucional que una persona natural o jurídica tiene de contribuir de acuerdo con su capacidad económica, en tanto que la norma que regula las infracciones y sus respectivas sanciones protegen el cumplimiento del derecho vigente.

Esa función constitucional atribuida a los tributos, dota de financiamiento al Estado para asumir el gasto público y la concretización de los valores constitucionales de solidaridad y justicia (Landa Arroyo, 2006).

Pese a lo expuesto, en nuestra legislación tributaria, los ingresos provenientes de la aplicación de sanciones, si forman parte de la recaudación fiscal y por ende del presupuesto público nacional, circunstancia que ha merecido durante muchos años, la percepción de un sistema predominantemente sancionador, tal como analizaremos a profundidad en los siguientes capítulos de esta tesis.

3.3.2. Los tipos de sanciones previstos en el Código Tributario peruano. Una primera clasificación contemplada en la literatura tributaria es la que divide a las sanciones en indemnizatorias y punitivas (Radovic Schoepen, 1994). Cabe mencionar que, en nuestro ordenamiento jurídico, las sanciones tributarias, no persiguen fines resarcitorios a diferencia de la aplicación de intereses (Sánchez, 2001), los que constituyen medidas accesorias, que se agrega a todo pago realizado de manera extemporánea (tributos y sanciones, fraccionamientos, retenciones y percepciones) como se desprende del artículo 33° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Otra clasificación es la que ubica a las sanciones tributarias como principales y accesorias y patrimoniales y no patrimoniales (Martin Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, Derecho Tributario, 2008). En nuestra legislación tributaria, se recoge la última.

De esa manera los artículos 165° y 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), establecen que la infracción será sancionada administrativamente con penas pecuniarias (multas), internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, concesiones, permisos o autorizaciones otorgadas por entidades del Estado (no pecuniarias) (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

En esta investigación nos centraremos en las sanciones patrimoniales: multas.

3.3.3. Sanciones patrimoniales. Son de carácter pecuniario y en el ordenamiento tributario se materializan con la emisión de multas.

Aragón Colque (2020, p. 192), define a la multa como una sanción real, aplicada por la comisión de determinadas infracciones tributarias, que tiene como consecuencia el desembolso de una suma de dinero.

Al igual que, las demás sanciones previstas en el Código Tributario, las multas deben encontrarse contenidas en una resolución, la cual conforme al artículo 77° (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), debe contener, los fundamentos y disposiciones legales que la sustenten, la infracción cometida, el monto al que asciende y los intereses moratorios conforme al artículo 33°, aplicándose desde la fecha en que se cometió la infracción o, desde la fecha en que la Administración la detectó.

Así también el Código Tributario prevé que en caso la multa se emita como resultado de una fiscalización parcial, la resolución debe contener, además, los aspectos revisados en ese procedimiento.

3.3.3.1. Modalidades de aplicación de multas tributarias. Aragón Colque (2020), refiere que, las multas pueden ser aplicadas como:

- a) Sanción única, en este caso la única sanción prevista es la multa.
- b) Sanción concurrente, en el supuesto en que la multa es aplicada juntamente con otra sanción. Se encuentra contemplado en el artículo 184° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), cuando se menciona que la sanción de comiso supone además el pago de una multa para recuperar los bienes comisados.

- c) Sanción alternativa, es este supuesto la infracción está sujeta a multa u otra sanción que puede ser internamiento del vehículo, cierre o comiso.
- d) Sanción sustitutoria, supuesto en que la SUNAT puede reemplazar la sanción original por una multa al no ser posible aplicar la primera.

3.3.3.2. Unidades empleadas en la determinación de las multas tributarias. En nuestro ordenamiento se contemplan las siguientes bases o criterios para determinar el quantum de las sanciones pecuniarias:

- a) UIT: La Unidad Impositiva Tributaria vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción.
- b) IN: Total de Ventas Netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. (...)
- c) I: Cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los Ingresos brutos mensuales del Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) por las actividades de ventas o servicios prestados por el sujeto del Nuevo RUS, según la categoría en que se encuentra o deba encontrarse ubicado el citado sujeto.
- d) El tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia.
- e) El monto no entregado (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 180).

3.3.3.3. Actualización de las multas - Intereses. El artículo 181° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), señala el procedimiento y la forma de cálculo del interés, así como la oportunidad de su aplicación. Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario y el procedimiento a que se refiere el artículo 33° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013). El interés diario será aplicado desde la fecha en que se comete la infracción o, desde la fecha en que la Administración la detecte la infracción.

En lo que respecta a los intereses moratorios, en nuestro país hasta el 30 de noviembre de 1992, la mora en el pago de las obligaciones tributarias, constituía una infracción que era sancionada con el denominado recargo, que no era otra cosa que el interés moratorio; sin embargo, actualmente en el Perú, constituyen el resarcimiento del daño que la privación del

capital que debía ser entregado ha ocasionado, es decir tienen una naturaleza indemnizatoria (Iglesias Ferrer, 2000, p. 606).

Como se tiene ya dicho, a diferencia de la aplicación de sanciones, los intereses, representan un componente de actualización ante diferentes factores tales como: la inflación, gastos de administración del registro de la deuda, una restitución del costo de oportunidad del Estado, la pérdida de beneficio social generado por la dilación en el cumplimiento de la obligación tributaria e incluso la imposibilidad de la prestación de servicios por parte del Estado al no contar con los recursos requeridos (Sánchez, 2001, p. 49).

La tasa de interés moratorio (TIM) se cobra sobre el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013). La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo, la cual “no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 33).

Hasta el 31 de marzo de 2020, ésta tasa equivalía al 1.20%; sin embargo, con fecha 31 de marzo de 2020, se emite la Resolución de Superintendencia N° 066-2020/SUNAT, Resolución que modifica las tasas de interés aplicables a los tributos administrados o recaudados por SUNAT (SUNAT, 2020), ello en el marco de las medidas tomadas por el Estado de emergencia decretado por el Gobierno. De modo que, la referida tasa equivale al 1%, tasa vigente desde el 01 de abril de 2020.

3.3.4. Características comunes de las sanciones tributarias. Nima *et al* (2013), establecen como características comunes a las sanciones previstas en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), las siguientes:

- a) Sólo pueden ser establecidas por ley (principio de legalidad)
- b) Las sanciones administrativas pueden ser impugnadas vía procedimiento contencioso tributario, y agotada la vía administrativa, se puede recurrir ante el Poder Judicial mediante una demanda contenciosa administrativa.
- c) La Administración Tributaria es la única facultada, conforme a Ley, para aplicar sanciones administrativas.

d) Las sanciones tributarias tienen carácter personal, por lo que no se transmiten a herederos ni legatarios debido a que conforme establece el artículo 167° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), con su aplicación se busca corregir la conducta del infractor. Esto acarrea su extinción con el fallecimiento del infractor. Cabe señalar que, esta característica no se extiende al pago de tributos, respecto de los cuales la obligación tributaria sí es transmisible a los herederos o sucesores a título universal hasta el valor de los bienes o derechos que reciban, tal como lo prescribe el artículo 25° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

e) Irretroactividad de las normas sancionadoras (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 168°).

3.3.5. Monto mínimo y máximo en la aplicación de la sanción. De conformidad con la segunda disposición complementaria final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, emitida el 31 de marzo de 2007, Resolución que aprueba el reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario (SUNAT, 2007), las multas no podrán ser en ningún caso menores al 5% de la UIT cuando se determinen en función al tributo por pagar omitido, no retenido o no percibido, tributo no pagado (retenciones o percepciones), monto no entregado, el monto obtenido indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia con excepción de los ingresos netos.

“Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT o no mayor a 12 UIT”, según corresponda cómo se detalla en las notas 10 y 11 de las tablas I, II y III del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

3.3.6. Causales eximentes de sanción e inaplicación de intereses. Existen cuatro supuestos en los que pese a la comisión de la infracción se puede eximir de la aplicación de la sanción e inaplicación de intereses:

Las dos primeras causales se encuentran reguladas en el artículo 170° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), y comprende: a) interpretación equivocada de una norma y, b) duplicidad de criterio en la aplicación de una norma.

Asimismo, en la Directiva N° 007-2000/SUNAT, emitida el 18 de julio de 2000, se establece que no serán materia de sanción las infracciones tributarias cuya comisión tenga como origen hechos imputables a SUNAT.

Del mismo modo, conforme RTF N° 0039-3-98, emitida el 15 de enero de 1998, el Tribunal Fiscal, indica que, si bien las infracciones deben ser determinadas de manera objetiva, esta circunstancia no impide que en el supuesto que se acredite la existencia de una circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o derecho, ajena a la voluntad del contribuyente como lo sería la acción delictiva de sus dependientes, la infracción no se configuraría.

Finalmente, se encuentran las medidas de discrecionalidad conferidas a la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 166° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), figura que se desarrollará en extenso en los siguientes párrafos.

3.3.7. Extinción de sanciones. Las sanciones por infracciones tributarias se extinguen conforme a lo establecido en el artículo 27° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), por: a) pago, b) compensación, c) condonación, d) consolidación, e) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa y f) otros que se establezcan leyes especiales.

Las deudas de cobranza dudosa “son aquéllas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el procedimiento de cobranza coactiva, siempre que sea posible ejercerlas” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 27), y las de recuperación onerosa son:

a) Aquéllas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y cuyos montos no justifican su cobranza; b) aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 27)

3.3.8. Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones. La prescripción es definida por Vidal Ramírez, (2009) como en medio que modifica una relación jurídica por el paso del tiempo.

Por su parte, el legislador en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), ha establecido la prescripción como el medio por el cual se imposibilita la acción a la Administración Tributaria para la exigibilidad de la obligación tributaria por el

transcurso de un plazo determinado y la ausencia de su actuación; sin embargo, no es un medio de extinción de la obligación tributaria, tal es así, que el pago de la deuda tributaria prescrita no es un pago indebido, debido a que la prescripción no extingue el vínculo obligacional entre la Administración Tributaria y el deudor tributario, sino tan solo la facultad de aplicar sanciones (Aragón Colque, 2020).

El artículo 43° del Código Tributario, dispone que la acción de la Administración para aplicar sanciones o exigir el pago de una sanción pecuniaria prescribe a los cuatro años, o a los seis, cuando no se ha presentado la declaración correspondiente, y se contabilizan a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, de no ser posible determinarla, a la fecha en que la Administración detectó la infracción (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Arts 43 y 47).

4. Discrecionalidad de la facultad sancionadora

El artículo 166° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), otorga a la Administración Tributaria la facultad discrecional de determinar y sancionar infracciones tributarias administrativas.

Asimismo, en el artículo IV de su Título Preliminar, se señala que el ejercicio de la facultad discrecional está supeditada al interés público dentro del margo que establece la Ley (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

García de Enterría, (1962), define la discrecionalidad como la libertad que tiene la Administración Tributaria de escoger entre alternativas calificadas como igualmente justas bajo criterios como económicos o de oportunidad empleando un juicio subjetivo.

Sin embargo, esta denominada subjetividad en la discrecionalidad a la que alude García de Enterría, es cuestionada por autores como Arias Scipion (2005), quien considera que esta libertad debe basarse en criterios razonables, objetivos, generales y aplicables a todos los contribuyentes en igualdad de condiciones, descartando toda arbitrariedad.

Desde la posición de Alva (2014), la aplicación de la discrecionalidad obedece a un juicio de conveniencia, de ese modo la Administración Tributaria podría sancionar en un contexto y coyunturas determinados con la finalidad de desalentar el incumplimiento tributario o incrementar el existente o no hacerlo por no resultar oportuno.

De lo expuesto, queda sentado que el ejercicio de la discrecionalidad implica una evaluación por parte de la Administración Tributaria a la luz de fundamentos de oportunidad o conveniencia, razones técnicas y políticas de administración tributaria sobre la aplicación de sanciones, más no de las conductas que configuran una infracción, en virtud a lo establecido en el literal d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y “se encuentra sujeta a la Constitución, a los principios generales del derecho y sobre todo a aquellos que emanan del reconocimiento del Estado como uno Social y Democrático de Derecho” (Bravo Cucci, 2013, p. 92).

4.1. *Medidas de discrecionalidad vigentes aplicadas por la Administración Tributaria.*

Las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, fueron incorporadas al sistema legal tributario peruano desde 1996 mediante el Código Tributario aprobado el 22 de abril de 1996 por Decreto Legislativo N° 816 (1996), en sus artículos 82°, 116°.2. 166° y 192° y de conformidad con el artículo 14° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT, 2014), es la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, la facultada a expedir las resoluciones mediante las cuales se definen los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias.

En el marco de la facultad discrecional, el 12 de agosto de 2016 se publicó en el Diario Oficial el Peruano la Resolución de Superintendencia N° 200-2016-SUNAT, Resolución que dispone la publicación de resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que disponen aplicar la facultad discrecional de no sancionar, las que se encuentran señaladas en un anexo adjunto. No obstante, las resoluciones aludidas ya habían sido emitidas desde el 2 de setiembre de 2015 hasta el 30 de junio de 2016, mas no fueron publicadas en el Diario Oficial El Peruano, sino en el portal web de la Administración Tributaria; sin embargo, la mayoría de los dispositivos en mérito a los cuales se aplica la discrecionalidad, señalan un plazo de vigencia, lo cual pone en relieve una característica particular de esta facultad y es su temporalidad.

Tabla 2
Medidas de discrecionalidad

RSNAO	Fecha de emisión	Materia
039-2015-SUNAT-600000	02.09.15	Libros y registros contables llevados de manera electrónica.
064-2015-SUNAT-600000	30.12.15	
031-2016-SUNAT-600000	30.06.16	
051-2015-SUNAT-600000	07.10.15	Comprobantes de pago y/u otros documentos, así como de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
054-2015-SUNAT-600000	29.10.15	
025-2016-SUNAT-600000	23.05.16	Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
040-2016-SUNAT-600000	25.08.16	
062-2015-SUNAT-600000	23.12.15	Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
006-2016-SUNAT-600000	28.01.16	
		Obligación de presentar declaraciones y comunicaciones.
039-2016-SUNAT-600000	18.08.2016	Administración de sanciones por infracciones.

Nota: Adaptado de: SUNAT (<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/otros-procedimientos-y-tramites-empresas/aplicacion-de-la-discrecionalidad-en-sanciones/6800-05-listado-de-resoluciones-de-discrecionalidad-en-la-aplicacion-de-sanciones>)

Asimismo, en el marco de la declaratoria del estado de emergencia nacional a consecuencia del brote del COVID-19, ordenada por el Decreto Supremo N° 044-2020-PCM, publicado el 15 de marzo de 2020, SUNAT emitió con fecha 18 de marzo de 2020, la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 008-2020-SUNAT/70000, que dispuso la inaplicación de sanciones administrativas a quienes incurrieran en infracciones durante la vigencia del Estado de Emergencia Nacional. Posteriormente, el 1 de julio de 2020, se emitió la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 011-2020-SUNAT/70000, mediante la cual se dispuso ampliar esta medida discrecional respecto de contribuyentes con domicilio fiscal ubicado en los departamentos en los que se extendió la medida de aislamiento social obligatorio desde el 1 de julio de 2020 hasta su conclusión, establecida por Decreto Supremo N° 116-2020-PCM, publicado el 26 de junio de 2020.

Así también, con fecha 31 de agosto de 2020, se publicó la Resolución de Superintendencia Nacional de Tributos Internos N° 000016-2020-SUNAT/700000, que dispuso “aplicar la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones relacionadas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios llevados de manera electrónica”.

No obstante, sin bien las medidas de discrecionalidad facultan a la Administración Tributaria a inaplicar una sanción, es importante dejar sentado que las medidas descritas precedentemente, únicamente eximen al contribuyente de ser pasible de la aplicación de la sanción, más no implica que no sea registrada la comisión de su conducta infractora, vale decir, que sea considerado un infractor de la norma tributaria, situación que cobra importancia a la hora de evaluar la aplicación de determinados beneficios o acceder a determinados procedimientos.

4.2. *Regímenes de gradualidad.*

Otra de las manifestaciones de la facultad discrecional sancionadora de la Administración Tributaria, prevista en el artículo 166° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), es la facultad de aplicar la gradualidad en las infracciones.

La aplicación de gradualidad, a diferencia de los preceptos de discrecionalidad descritos precedentemente, en mérito a los cuales no se aplica la sanción; implican únicamente la posibilidad de determinar tramos menores en la sanción establecida en las normas respectivas, cuando la sanción sea pecuniaria o periodos inferiores en la aplicación de sanciones no patrimoniales como cierres de establecimientos en función a criterios y condiciones objetivos previstos en Resolución de Superintendencias o norma de similar rango.

En la legislación tributaria vigente en nuestro país, a través de la Resolución de Superintendencia N° 063-007/SUNAT, publicada el 31 de marzo de 2007, se aprobó el reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario y posteriormente mediante Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, del 03 de agosto de 2012, se incorporó la gradualidad aplicable a las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Las prerrogativas expresamente señaladas en las referidas disposiciones, para la aplicación de la gradualidad son las siguientes:

- a) La gradualidad puede ser aplicada únicamente hasta antes que se interponga un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones o valores que establezcan sanciones o determinación de deuda vinculada a las sanciones de multa.
- b) En el caso de las multas previstas por infracciones comprendidas en las tablas I y II del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), la gradualidad puede aplicarse, incluso en el supuesto que producto de su aplicación la sanción resulte menor al 5% de la UIT, en la medida que se cumpla con pagarla antes que surta efectos la notificación de la resolución de multa. Si el pago fuera realizado después, la multa (incluida la gradualidad) no podrá ser menor al 5% de la UIT.

- c) En el caso de las multas por las infracciones de la tabla III del Códice, se rebaja el tope mínimo del 5% de la UIT a que se refiere la cuarta nota sin número de dicha tabla cuando por efecto del régimen de gradualidad resulte un monto de multa menor al referido tope.

En cuando a los criterios empleados para la aplicación de la gradualidad contemplados en la normativa vigente son los siguientes:

- a) La acreditación, b) la autorización expresa emitida por la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del Ministerio de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (Ley que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas – Ley N° 27153), c) la frecuencia, d) el momento en que comparece, e) el pago, f) el peso bruto vehicular, g) la subsanación. h) cancelación del tributo i) fraccionamiento aprobado. (IAT, 2018)

Como se desprende de lo expuesto, si bien la facultad discrecional y los regímenes de gradualidad han permitido un cambio importante en la percepción que tenía la población de la Administración Tributaria, como un ente meramente sancionador, a uno que flexibiliza sus medidas sancionatorias, no implican que el contribuyente no sea considerado como infractor, pues nótese que con estas medidas únicamente se evita o gradúa la sanción, tampoco constituyen medidas permanentes a considerar en la aplicación de las sanciones dada su naturaleza temporal y discrecional. Esto, deja sentada la necesidad de establecer y priorizar medidas que busquen evitar el incumplimiento sin constituir una barrera en el crecimiento económico, ni la promoción de la informalidad, incrementándose la recaudación tributaria y generando los recursos necesarios al gobierno para el cumplimiento de sus funciones en beneficio de la población.

5. Determinación de la comisión de una infracción y aplicación de sanciones tributarias administrativas

5.1. Tratamiento de la facultad sancionadora en los Códigos Tributarios del Perú

En nuestro país, el tratamiento normativo de la facultad sancionadora ha sido también pasible de modificaciones importantes que han sido gestadas en el marco de diferentes políticas tributarias planteadas por cada gobierno como respuesta a los diferentes escenarios económicos que nos ha tocado afrontar y que analizaremos a continuación:

El Perú ha tenido cuatro Códigos Tributarios y tres Textos Únicos Ordenados, en los que la facultad sancionadora también ha merecido un tratamiento diferenciado.

5.1.1. Código Tributario de 1966 y Texto Único Ordenado de 1982. El primer Código Tributario del Perú, fue creado mediante el Decreto Supremo N° 263-H, del 12 de agosto de 1966 y estaba comprendido por una parte general que contenía las normas comunes aplicables a todos los tributos, un título preliminar y cuatro Libros: a) Derecho Tributario Material, b) Derecho Tributario Formal o Administrativo, c) Derecho Procesal Tributario y d) Derecho Penal Tributario el cual incluía los delitos. Estos preceptos fueron recogidos en el Primer Texto Único Ordenado, que fue aprobado por el Decreto Supremo N° 395-82-EFC, el cual fue publicado el 06 de enero de 1983.

Cabe mencionar que, durante la vigencia de este Código, la Administración Tributaria recaía en la Dirección General de Contribuciones, la cual ejercía sus funciones de manera independiente a la Dirección General de Aduanas.

Dentro de las características más resaltantes de este Código en materia sancionadora tenemos las siguientes:

- a) No se reconocieron de manera expresa principios tributarios del *ius punendi* tributario, como si lo hace el actual Códice; no obstante, en su Norma X, se estableció la aplicación supletoria de los principios del derecho tributario y los principios generales del Derecho.
- b) Al igual que en los Códigos posteriores, se estableció que la determinación de la infracción tributaria es objetiva y se sanciona administrativamente con penas pecuniarias; salvo que, la infracción se configure por una interpretación equivocada de la norma o la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterios en la aplicación de la norma.

- c) En lo que respecta a los criterios empleados para aplicar las sanciones pecuniarias, este Código no contaba con las actuales tablas tributarias, por lo que, no se clasificaba a los contribuyentes en función al tipo de renta generada, pero si se tomaba en cuenta: el tipo de infracción cometida y las figuras de la reincidencia y de la reiteración, reguladas en su artículo 148°. La unidad empleada para el cálculo de las sanciones pecuniarias era la Unidad Impositiva Tributaria y las escalas para la aplicación de la multa, se establecían teniendo en cuenta, la base material imponible, el capital, naturaleza de la infracción y del tributo.
- d) Asimismo, este código reguló la figura de los recargos como una sanción, que como se ha señalado en nuestra actual legislación sólo tienen carácter indemnizatorio y no son considerados sanciones propiamente dichas. Este tipo de sanciones eran determinadas en función al monto insoluto del tributo.
- e) En cuanto a la discrecionalidad en la aplicación de las sanciones, así como los criterios de gradualidad, este código estableció:
 - i. La figura de la insolvencia judicialmente comprobada en su artículo 38°, señalando que la extinción del deudor, en estado de insolvencia judicialmente comprobada, extinguía la deuda tributaria. Claro está que el deudor tributario seguía siendo considerado un infractor; no obstante, se le eximía de la obligación del cumplimiento del pago de la deuda.
 - ii. Así también, introdujo en su artículo 157° la figura de la aplicación de la sanción más grave frente a la concurrencia de infracciones.
 - iii. En lo que concierne a la gradualidad: en el artículo 155° se señalaba que las sanciones establecidas serían rebajadas en el 50% cuando el contribuyente o responsable subsanaba espontáneamente la infracción.
- f) Otra circunstancia que caracteriza a este Código, es que regula en el Título II, los delitos tributarios, las penas y el procedimiento, señalándose que éstos requieren la existencia de dolo; pero también prescribe en su artículo 167° la graduación de las penas en base a circunstancias atenuantes o gravadas.

Posteriormente, mediante Decreto Supremo N° 218-90-EF, de fecha 24 de julio de 1990, se aprobó un Segundo Texto Único Ordenado del Código Tributario; sin embargo, en lo concerniente a la facultad sancionadora no se presentaron modificatorias significativas.

5.1.2. Código Tributario de 1992. El Segundo Código Tributario, fue aprobado en noviembre de 1992, por el Decreto Ley N° 25859, y estuvo vigente desde el 1 de diciembre de 1992. Este Código, estaba conformado por un Título Preliminar con dieciséis normas, cuatro libros, ciento noventa y dos artículos y trece disposiciones transitorias y finales.

Durante su vigencia, la Administración Tributaria ya era ejercida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- respecto de tributos internos y la Superintendencia Nacional de Aduanas SUNAD en cuanto a los derechos arancelarios; además de los Gobiernos Regionales y Locales.

Las características más importantes en materia sancionadora fueron las siguientes:

- a) Al igual que el Código de 1966, estableció que la determinación de las sanciones es objetiva.
- b) Este Código, a diferencia del precedente, no otorga a los denominados recargos naturaleza sancionadora, y desarrolla en su artículo 28° los elementos que comprenden los intereses.
- c) Asimismo, la facultad sancionatoria, regulada en su Libro Cuarto, desarrolla lo relativo a las infracciones, sanciones y delitos. Dentro de las particularidades de su tratamiento, encontramos que su artículo 170° prescribe la no aplicación de intereses ni sanciones, emulando la misma figura que ya contenía el Código precedente en el artículo 155° referida a la interpretación equivocada de una norma y la duplicidad de criterios.
- d) También contempla la figura de la concurrencia de infracciones.
- e) En lo que respecta a la gradualidad, se establece en el artículo 179°, el llamado régimen de incentivos, aplicable únicamente a la infracción tipificada en el artículo 178° (relacionadas con la obligación de determinar correctamente la obligación tributaria) empleando como criterio para su aplicación a la subsanación voluntaria.
- f) En este código, se introduce el empleo de las Tablas del Código; sin embargo, se aclara que, de tratarse de otras Administraciones Tributarias, éstas debían aplicar las sanciones de acuerdo a las Tablas aprobadas por el Ministerio de Economía y Finanzas. Y se precisa que, como medida para la determinación de multas, se utilizaría la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no fuera posible establecerla, la vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

En lo que respecta a las tablas emitidas como anexo de este Código, se establece un tratamiento distinto en función al tipo de contribuyente:

- i. La Tabla I, se empleaba para: Personas Jurídicas para efecto del Impuesto a la Renta, Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, Empresas unipersonales, sociedades y demás entidades no consideradas como personas jurídicas para efecto del impuesto a la Renta. El criterio empleado en esta clasificación obedece a que todos los que la integran son generadores de rentas de tercera categoría (rentas empresariales) y cuyas sanciones pecuniarias se calculaban únicamente en base a la Unidad Impositiva Tributaria y oscilaban entre el 20% y 100% de la misma.
 - ii. La Tabla II, comprendía a las Personas Naturales perceptoras de rentas de cuarta categoría y los demás contribuyentes no considerados en la Tabla I. Vale decir contribuyentes que no percibían rentas empresariales. Al igual que la tabla anterior, las sanciones pecuniarias, se aplicaban en base a la UIT, entre el 10% y 100%.
- g) Cómo los Códices que le precedieron, en este Código también se incluyó un Título conteniendo los delitos tributarios.

5.1.3. EL Código Tributario de 1994. Fue aprobado mediante Decreto Legislativo N° 773, publicado el 31 de diciembre de 1993 y estuvo vigente a partir del 1 de enero de 1994. Este Código estaba conformado por un Título Preliminar con quince normas, cuatro Libros, ciento noventa y dos artículos y dos disposiciones transitorias y finales. Sus características más importantes son las siguientes:

- a) Al igual que en los Códigos precedentes, se señala de manera expresa la aplicación supletoria de los principios del derecho tributario, y, en su defecto los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.
- b) Respecto a los acreedores tributarios, durante la vigencia de este Código aún se mantenía la división entre la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT para la administración de tributos internos y la Superintendencia Nacional de Aduanas –ADUANAS para la administración de los derechos arancelarios tal como se aprecia de sus artículos 50° y 51°.
- c) Al igual que los Códigos anteriores, se resalta la objetividad en la determinación de sanciones y la aplicación gradual de las sanciones

- d) La improcedencia de la aplicación de intereses o sanciones también fue regulada en este Código en su artículo 170° en la medida que la infracción resultara de la interpretación equivocada de una norma, o cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio.
- e) En lo que atañe a la gradualidad, el artículo 179°, mantiene el régimen de incentivos aplicable a las sanciones impuestas por las infracciones establecidas en el Artículo 178° (relacionadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias).
- f) En relación a los criterios a emplearse para la aplicación de sanciones, el artículo 180°, prescribía que la Administración Tributaria aplicaría las sanciones por la comisión de infracciones, consistentes en multas, cierre temporal de establecimiento y comiso.
- g) En cuanto a las bases empleadas para el cálculo de las sanciones pecuniarias, se empleó al igual que en los Códigos anteriores, la UIT, pero además se introdujeron por primera vez como bases de cálculo: el tributo omitido, montos aumentados indebidamente, tributos retenidos o percibidos y el impuesto bruto, siendo estas últimas a diferencia de la UIT, figuras que empezaron a ajustar de manera más proporcional los montos que los infractores debían pagar como sanción.
- h) Mediante Decreto Supremo N° 106-95-EF (1995), publicado el 26 de junio de 1995 se aprueban tablas de infracciones tributarias y sanciones que aplicará la SUNAT consistentes en multas, comiso y cierre temporal de establecimientos y posteriormente mediante Decreto Supremo N° 120-95-EF, publicado el 10 de agosto de 1995 se modifican las tablas de infracciones tributarias y sanciones que aplica SUNAT:
 - i. La tabla I era de aplicación para personas y entidades perceptores de rentas de tercera categoría, pero únicamente para quienes se encontraban afectas al Régimen General de Renta.
 - ii. La Tabla II, estaba destinada a personas naturales que percibían renta de cuarta categoría, personas acogidas al Régimen Especial de Renta y a otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III
 - iii. La Tabla III, era empleada cuando los infractores estuvieran acogidos al entonces Régimen Único Simplificado.

5.1.4. Código Tributario de 1996. El cuarto Código Tributario, fue aprobado por el Decreto Legislativo 816, publicado el 22 de abril de 1996.

Este Código contenía un título preliminar con quince normas, cuatro libros, ciento noventa y cuatro artículos, ocho disposiciones finales y cinco disposiciones transitorias. A continuación, sus características más resaltantes:

- a) Fue el primer Código Tributario en el que se introdujo de manera expresa el principio de legalidad y reserva de la Ley.
- b) Asimismo, siguiendo la línea de los Códigos anteriores se hace referencia a la aplicación supletoria de los principios del Derecho Tributario.
- c) En función a los intereses, en su artículo 28°, se precisa que son componentes de la deuda tributaria que comprenden el interés moratorio por el pago extemporáneo de los tributos, sanciones pecuniarias y, los intereses por aplazamientos y/o fraccionamientos. Vale decir que en este Código tampoco se atribuye a los intereses una naturaleza sancionadora, sino indemnizatoria.
- d) Como órganos de administración, a la aprobación de este Código, continuaba la independencia entre tributos internos y Aduanas.
- e) Se introducen los derechos de los administrados en el artículo 92°, a fin de garantizar y enfatizar el respeto del Administrado por parte del Ente Fiscal.
- f) En lo que respecta al régimen de incentivos, en el artículo 179° de este Código, se replica la figura de la rebaja de la multa aplicable a quienes hubieran cometido las infracciones reguladas en el artículo 178°.
- g) Respecto a la imposición de sanciones en su artículo 180° se precisa que la Administración Tributaria aplicará como consecuencia de la comisión de infracciones: multas, internamiento temporal de vehículos, comisos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos concesiones o autorizaciones vigentes en función a las Tablas Tributarias. Y en el caso de las sanciones pecuniarias estas serían determinadas en función a:

La UIT, el tributo omitido, no retenido o no percibido, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia; no pudiendo ser menores al porcentaje de la UIT que, para estos efectos, se fije mediante Decreto Supremo, el valor de los bienes materia de comiso; y, el impuesto bruto. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Con la introducción de estos nuevos parámetros en la aplicación de sanciones, adicionales a la UIT, se empezó a establecer un sistema sancionatorio sin tintes confiscatorios.

5.1.5. Texto Único Ordenado del Código Tributario de 1999. Con fecha 19 de agosto de 1999, se publicó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, mediante el Decreto Supremo 135-99-EF, el cual recogió las modificatorias que se efectuaron al Código Tributario de 1996. Como características fundamentales en materia sancionadora tenemos las siguientes:

- a) Mediante el Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, publicado el 12 de julio de 2002, se dispuso la fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Aduanas y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, actuando esta última en calidad de entidad incorporante.
- b) Mantiene la facultad discrecional de sancionar en su artículo 166°.
- c) Otra novedad introducida en este TUO, fue el artículo 171°, en el que se sustituyó el texto anterior, señalando por primera vez en un Código Tributario Peruano, de manera expresa los principios de la potestad sancionadora: “La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables” (Decreto Supremo 135-99-EF, 1999).
- d) Otra novedad introducida respecto al *ius punendi* de la Administración Tributaria en este TUO, fueron las unidades que se emplean para determinar las multas, tal como prescribe el artículo 180°:
- e) Las multas se podrán determinar en función: UIT, IN, base introducida por el artículo 47° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, el valor I, el tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente o no entregado.
- f) Así también se elimina la capitalización de los intereses, en la actualización de las multas.

Por lo demás podríamos señalar que en lo que respecta a la facultad sancionadora se respetó el texto original del Código Tributario de 1996.

5.1.6. Texto Único Ordenado del Código Tributario de 2013. El 22 de junio de 2013, se emitió el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprobó el actual Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Este TUO, vigente a la fecha de elaboración de esta investigación, no introdujo modificaciones de relevancia en lo que respecta al *ius punendi*; excepto las siguientes:

- a) En su artículo 174°, referido a infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, y pese a la objetividad con la que de determinan las sanciones, se establece que: “No constituyen infracción los incumplimientos relacionados a la modalidad de emisión que deriven de caso fortuito o fuerza mayor, situaciones que serán especificadas mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT”.
- b) Así también, sobre el régimen de incentivos, regulado en el artículo 179°, se precisa que no es de aplicación para las sanciones que imponga la SUNAT, toda vez que en 2007 y 2012, se emiten: La Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT y la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, con las que se establecen los regímenes de gradualidad aplicables como se desarrolló precedentemente.

Por otro lado, en la última reforma tributaria del 2016, se derogaron y modificaron algunas de las infracciones reguladas en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

5.2. Normativa vigente

El Libro IV del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), contiene la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, y se han establecido las siguientes sanciones tributarias administrativas:

Tabla 3
Tipos de Sanciones Tributarias

Multa	Sanción pecuniaria que, de acuerdo al artículo 180 del C.T., puede ser determinada en función a la UIT, del ingreso omitido, no retenido o no percibido, no pagado, entre otros.
Comiso de bienes	Es la retención efectuada por SUNAT de los bienes involucrados en una infracción, por ejemplo, cuando se remiten bienes sin guía de remisión remitente.
Cierre temporal de establecimientos y oficinas de profesionales independientes	Es la sanción por la que se impide, por un tiempo determinado, el desarrollo de la actividad que dio origen a la infracción, por ejemplo, cuando no se entrega comprobantes de pago por segunda vez
Internamiento temporal de vehículos	Es la retención que efectúa SUNAT de los vehículos en los que se trasladan los bienes, por ejemplo, cuando un transportista traslada bienes sin la guía de remisión transportista

Nota: Adaptado de: Actualidad Empresarial (Arias Scipion, 2005)

Ahora bien, es importante analizar los parámetros actualmente empleados en la determinación de las sanciones tributarias, con el objetivo de sentar las bases para medir su eficacia cuyos resultados se presentarán en el capítulo III de esta investigación.

5.2.1. Determinación de la sanción tributaria. El momento en el que la Administración Tributaria determina la comisión de la infracción, juega un rol importante en la aplicación de la sanción tributaria, dado que, podrían operar figuras como la prescripción regulada en el artículo 43° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), o la aplicación de criterios de discrecionalidad o gradualidad como faculta el artículo 166° del mismo Códice a favor del contribuyente, por lo que, una vez determinada la comisión de la conducta infractora, en el marco de una fiscalización, acción inductiva o las acciones destinadas a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración Tributaria debe determinar la sanción que de conformidad con las tablas del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), le corresponda al infractor, pues como se ha desarrollado ampliamente, el ente sancionador, se limitará a aplicar la sanción que normativamente se ha establecido, esto en la medida que se verifique que esta acción no haya prescrito.

Posteriormente, la Administración Tributaria verificará la posibilidad de aplicar alguno de los criterios de discrecionalidad que, en caso de operar, implicará la no emisión de la sanción, pese a la verificación de la comisión de la infracción. De no existir o no calzar ninguno de los supuestos de discrecionalidad, entonces se verificará si es factible la aplicación de alguno de los criterios de gradualidad, lo que si dará lugar a la emisión de la sanción; sin embargo, esta sería graduada (disminuida). De no ser posible la graduación de la sanción, ya sea porque ésta no cuenta con gradualidad prevista normativamente, o se ha verificado el incumplimiento del requisito para su aplicación, la sanción será emitida sin graduación.

La sanción tributaria, debe estar contenida en una Resolución emitida por la Administración Tributaria, observando los requisitos de todo acto administrativo establecidas en el artículo 4° del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el 25 de enero de 2019 y los artículos 77° y 103° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Finalmente, dicha Resolución deberá ser notificada al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 104°, del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), lo cual garantiza que “los administrados puedan conocer oportunamente los hechos que se le imputan, las infracciones incurridas y las sanciones que se les impondrán, con la finalidad de ejercer su derecho a la defensa de manera adecuada” (MINJUS, 2017).

5.2.1.1. Las tablas del Código Tributario vigente. En el actual Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), las tablas que forman parte anexa del Códice, contienen una clasificación de los contribuyentes en función al tipo de renta que perciben y/o el régimen tributario en el que se encuentran inscritos, esto último es aplicable a los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría, es decir rentas empresariales como se describe a continuación:

- Tabla I: personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, inscritas en el Régimen General de Renta o el Régimen Mype Tributario.
- Tabla II: personas naturales, que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al Régimen Especial de Renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III, en lo que sea aplicable.
- Tabla III: personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado.

Asimismo, las tablas contienen las sanciones aplicables a los administrados, de acuerdo a la infracción cometida, empleándose para tal objeto, las unidades específicas para su cálculo, como se establece en el artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013):

a) UIT: Es el valor en soles establecido por el Estado mediante Decreto Supremo cada ejercicio fiscal, empleado para determinar tributos, infracciones, sanciones y otros aspectos de carácter tributario, que puede ser expresado tanto en cantidades como en porcentajes.

La UIT como criterio para determinar una sanción, da como resultado la aplicación de multas fijas que para autores como Sánchez Huete (2007), son el tipo de sanciones que deben imponerse si la infracción no conlleva resultado ni perjuicio evaluable, en lugar de multas proporcionales al perjuicio causado y menos aún a la capacidad económica del infractor.

El Código Tributario Peruano aún contempla la UIT como criterio para determinar sanciones ante la comisión de algunas infracciones, estableciéndose el empleo de la UIT vigente a la fecha en que se cometió la infracción y sólo cuando no sea posible establecerla, la vigente a la fecha en que la Administración la detecte.

(Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

b) IN: Se denomina ingresos netos al total de las “ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 180°).

Este criterio, fue incorporado al artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), con la modificación introducida por el artículo 47° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, Decreto que modifica artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

En la exposición de motivos del referido Decreto se señala que:

Emplear el concepto de IN permite que el monto de las multas sea proporcional al nivel económico del infractor y se evite la posible emisión de multas cuyo monto resulte perjudicial para su actividad comercial, especialmente en el caso de los pequeños contribuyentes. (Decreto Legislativo N° 981, 2007)

No obstante, esta disposición vigente en la actualidad, no se aplica en la determinación de todas las sanciones tributarias, por lo que la desproporcionalidad que buscaba evitar el legislador se mantiene en varias de las multas contenidas en el Código Tributario vigente, lo cual configura una ventaja para un sector empresarial y un perjuicio sustancial para otro como es el caso de las empresas unipersonales, como se analizará en el capítulo III.

Los otros criterios comprendidos son:

I: Cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los Ingresos brutos mensuales del Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) por las actividades de ventas o servicios prestados por el sujeto del NRUS, según la categoría en que se encuentra o deba encontrarse ubicado el citado sujeto. El tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 180)

5.3. Eficacia de los actuales criterios empleados en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.

5.3.1. Concepción jurídica de la eficacia. La teoría general del derecho, contempla una triple valoración de la norma: criterio de justicia, criterio de validez y criterio de eficacia (Bobbio, 1999).

Falcón y Tella (2010, p. 90), al referirse a esta triple valoración o tridimensionalismo en el plano de los valores, las normas y los hechos refiere que la legitimidad es contenido de la norma en función a ideales de justicia. Asimismo, refiere que una norma es válida cuando pertenece a un ordenamiento jurídico determinado y es producida por un órgano competente siguiendo un procedimiento regular. Sobre la eficacia, indica que se da cuando la norma es obedecida por los ciudadanos y los tribunales.

Para efectos de esta investigación nos ceñiremos al análisis de la eficacia, a la que debemos diferenciar de la eficiencia, dado que esta última está referida a la aptitud del agente para producir el efecto determinado, más que al resultado mismo (Camacho, 2000).

Bobbio (1999) por su parte, establece que una norma es eficaz en tanto es cumplida por sus destinatarios y que su determinación implica una investigación histórica – social y constituye el problema fenomenológico del derecho.

No obstante, el alcance de la eficacia de una norma va más allá de su mero cumplimiento en cuyo caso para Falcón y Tella (2010, p. 90), estaríamos frente al concepto de efectividad. Para la autora la esencia de la eficacia recae en su carácter material, de este modo, aunque una norma sea cumplida (sea efectiva), puede que con dicho cumplimiento no se obtenga el fin buscado, siendo ineficaz.

Por su parte Hierro (2003), desarrolla la eficacia en tres planos: a) la eficacia como cumplimiento, esto es, como obediencia del derecho; b) la eficacia como éxito, en la que se mide si la finalidad perseguida por el legislador fue cumplida y c) la eficacia como aplicación, es decir, si la norma es o no aplicada.

5.3.2. Determinación de la eficacia. Para Hans Kelsen *et al* (2005), la eficacia de una norma se mide o determina a partir de la observación de su impacto en la conducta de los sujetos a quienes se destina su cumplimiento, esto es la relación entre la conducta efectiva y la norma jurídica.

Para García Villegas (1993), la medición de la eficacia de una norma puede ser instrumental o simbólica. Así, se entiende que una norma es instrumentalmente eficaz cuando al ser aplicada permite lograr los objetivos previstos en ella; en tanto que, la norma será eficaz simbólicamente si su cumplimiento, permite la consecución de los objetivos que motivaron su creación, aunque no estén expresamente señalados en ella.

En el plano de las sanciones tributarias, es evidente que la eficacia de los criterios establecidos para su determinación y aplicación se encuentra indiscutiblemente relacionada a la finalidad que persiguen.

Sobre este punto, Ost y Van de Kerchove (2001), postulan que la medición de la eficacia de las sanciones no se limita a la retribución por la infracción cometida, la cual sería

la finalidad notoria de la aplicación de una sanción, sino que se extiende a su finalidad disuasoria y preventiva.

Por consiguiente, la eficacia de los criterios contenidos en las normas sancionadoras contenidas en nuestro ordenamiento tributario, debe ser medida a partir de la doble finalidad que la sanción persigue en nuestra legislación como se ha desarrollado precedentemente: a) la punitiva y b) la disuasiva – preventiva. Sin perder de vista que el objetivo fundamental es asegurar el cumplimiento tributario y con éste la recaudación.

La referida eficacia, será determinada a la luz de las tasas de cumplimiento tributario y de la percepción de los operadores tributarios. Estos resultados serán expuestos en el Capítulo III de esta investigación.

6. Límites a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria

El profesor Bravo (2013, p. 4), destaca que el ejercicio de la potestad tributaria, debe realizarse tomando como base y límite la Constitución, los principios generales del derecho y resalta entre ellos a los que emanan del Estado Social y Democrático de Derecho.

Por su parte, Villegas Lévano (2015), coincide con Bravo, ubicando como límites de la facultad tributaria a la Constitución Política del Perú (1993), concretamente en su artículos 2° y 74° que contienen los derechos de la persona y los principios constitucionales tributarios respectivamente, así como los principios que rigen la labor de la Administración Pública, pero además sostiene dos límites adicionales: los preceptos del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), puntualmente los recogidos en su título preliminar y en sus artículos 85°, 92° y 94° referidos a los derechos de los contribuyentes y la jurisprudencia tanto del Tribunal Constitucional, Poder Judicial y Tribunal Fiscal, como fuentes del derecho.

De lo señalado por el autor, podemos colegir que en nuestro Ordenamiento jurídico existen límites explícitos e implícitos a la potestad tributaria:

Para los objetivos de esta investigación, nos centraremos en el análisis de los principios que orientan y limitan la potestad tributaria.

7. Principios que limitan la potestad tributaria

Rubio Correa (2004), define a los principios como proposiciones axiológicas y técnicas, que tienen como finalidad informar la estructura, forma de operar y el contenido de las normas. Para el autor, los principios además de inspirar la labor del legislador, permiten la interpretación de la norma jurídica (Rubio Correa, 2003).

Por su parte, Rodríguez Bereijo, (1998), define a los principios como reglas que establecen la forma en la que deben aplicarse las normas, así como su alcance.

Sin embargo, además de la finalidad orientadora de los principios, éstos también cumplen una finalidad limitadora de la actuación de los poderes públicos, constituyendo una garantía al respeto de los derechos de los administrados, como afirma Zavaleta (2013).

Sobre esta finalidad, Rodríguez Bereijo, (1992, p. 21) plantea que los principios como límites al ejercicio de los poderes públicos, cumplirían a su vez una doble función. La primera como base del contenido del ordenamiento jurídico, denominada función positiva y la segunda como herramienta de exclusión de todo valor que se contraponga a éste, a la que llama función negativa.

Ahora bien, los principios que limitan a la potestad tributaria se encuentran recogidos de manera explícita tanto en nuestra Carta Magna como en normativa especial; no obstante, también existen principios que sin haber sido recogidos de manera expresa, rigen y limitan el *ius punendi* tributario como veremos a continuación:

7.1. Principios constitucionales que limitan la Potestad Tributaria.

El derecho tributario constitucional consagra las denominadas garantías del contribuyente, las cuales constituyen límites del ejercicio del poder tributario.

Estas garantías se materializan en el cuerpo constitucional a través de los principios tributarios a los que, de acuerdo a Gallego Peragón (2003) se les atribuyen tres funciones: a) exegética, al favorecer la interpretación normativa de la constitución y otras leyes, b) fundamentadora, pues otorga forma y esencia al ordenamiento jurídico, y c) garantista, dado que, constituyen mandatos genéricos que impedirían conductas que lesionen los valores consagrados (p. 63).

No obstante, en la doctrina clásica se han atribuido fines disímiles a los principios constitucionales a partir de su clasificación. Al respecto Paredes Montoya (2010) señala que una de estas clasificaciones es la que divide a los principios en programáticos, definidos como directivas cuya eficacia está condicionada a la existencia de una ley posterior que es la que determinará su alcance, y principios operativos, que regulan directamente la interrelación entre los sujetos del derecho tributario sin que exista una ley habilitante. Es precisamente en esta segunda clasificación, en la que en opinión de Bravo (2015), se encuentran los principios tributarios, descartando las tesis de quienes reducen a los principios como simples recomendaciones o guías al legislador.

Sin embargo, independientemente de la clasificación doctrinaria que reciban los principios, es menester dejar sentado que para su existencia y funcionamiento no es requisito que éstos hayan sido recogidos expresamente en la legislación, pues aunque en nuestro ordenamiento contamos con principios explícitamente señalados, también existen aquellos que se obtienen a partir del estudio en conjunto de los cuerpos normativos y de la doctrina (Rubio Correa, 2004).

Ahora bien, los principios constitucionales de naturaleza tributaria reconocidos en nuestra Constitución Política de manera expresan son los contenidos en el artículo 74°:

7.1.1. Principio de legalidad y reserva de ley. Para García Belsunce, (1984, citado en García Vizcaíno, 1996, p. 195), el principio de legalidad supone que no puede existir impuesto sin ley, la cual, además, debe ser anterior al tributo.

En cuanto a sus alcances, García Vizcaíno (1996), precisa que por el principio de legalidad la ley también debe señalar el hecho imponible, los sujetos pasivos y los elementos empleados en la fijación del quantum de los tributos e incluso las exenciones aplicables, así como debe determinar las atribuciones de las entidades que establecen y aplican los gravámenes y los límites de sus competencias (pp. 272-273).

7.1.2. Reserva de Ley. Constituye la garantía formal del principio de legalidad, y está referido al rango necesario de las normas que tipifican las conductas pasibles de sanciones.

Este principio encuentra su fundamento en el artículo 2°, numeral 24, literal d) de la Constitución Política (1993) y a diferencia del principio de legalidad, la reserva de Ley,

exige la materialización del hecho en una norma con rango de Ley, expedida por el Poder Legislativo o el Ejecutivo mediante Decretos Legislativos, en el supuesto de delegación de facultades legislativas. Es decir, la reserva de ley constituye una exigencia constitucional de que determinados sectores del ordenamiento sean necesariamente regulados por una norma con rango de ley y no por la propia Administración (Aragón Colque, 2020).

7.1.3. Igualdad. El principio de igualdad se encuentra reconocido de modo expreso en el segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución Política. Ruiz de Castilla (2017), aludiendo a la sentencia del Tribunal Constitucional, recaía en el expediente N° 5970-2006-PA/TC del 12 de noviembre de 2007, señala que este principio tiene que ver con la graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica del contribuyente. Agrega que partir de esta concepción, el principio de igualdad se clasifica en igualdad horizontal, que implica que todos los sujetos que poseen igual nivel de riqueza económica deben soportar un mismo nivel de carga tributaria y la igualdad vertical, por la que quienes poseen mayor riqueza económica deben soportar mayor carga tributaria, mientras que los que poseen menos riqueza económica deben soportar menos carga.

Este principio, como otros, guardan una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, toda vez que es a partir de principio de capacidad contributiva que se podrá determinar quienes poseen iguales riquezas a fin de imponerles iguales obligaciones tributarias (Manini Chung, 2000, pág. 21).

Así también lo señala Hernández Berenguel (1993), para quien la aplicación del principio de igualdad debe aplicarse según las diferentes capacidades contributivas. Agrega que es en aplicación de este aspecto del principio de igualdad, que se posibilita la clasificación de contribuyentes en categorías.

Este principio reviste suma importancia en el análisis que realizaremos sobre su relación con el principio de capacidad contributiva, concretamente en la aplicación de ambos preceptos como límites de la facultad sancionadora.

7.1.4. El respeto a los derechos fundamentales de la persona. El respeto de los derechos fundamentales de la persona humana se ha acogido en nuestra Carta Magna, al señalarse que “la defensa de la persona humana y el respeto a su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado” (Constitución Política, 1993, Art. 1).

Como plantea Landa (2000) el fundamento de la sociedad son los derechos fundamentales y sin su reconocimiento se vulneraría la dignidad humana que es un valor supremo.

7.1.5. No confiscatoriedad. Ferreiro, (1998, citado en Manini Chung, 2000), define la confiscación como el conjunto de actos que tienen como finalidad privar al contribuyente de sus bienes y aplicarlos al fisco; sin embargo, para que esta privación devenga en confiscatoria, tendría que producirse ante imposiciones ajenas a la capacidad contributiva del obligado, lo que vulnera indirectamente el derecho a la propiedad privada.

En esta misma línea, el Tribunal Constitucional peruano, en las Sentencias recaídas en los expedientes: 2727-2002-AA/TC del 19 de diciembre de 2003, y 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, en el marco del Estado Democrático de Derecho, señala que se este principio se vulnera cuando el tributo sobrepasa el límite razonablemente justificado considerado el derecho a la propiedad.

Al igual que los otros dos principios (reserva de ley e igualdad), su importancia a la hora de determinar y aplicar una sanción radicaría en que este principio permite dilucidar hasta dónde puede llegar una imposición sin lesionar el derecho de propiedad, constituyendo un límite a la potestad tributaria (Sotelo Castañeda, 2007).

Esta posición parte de la estrecha relación del principio de no confiscatoriedad con otros preceptos, concretamente con los principios de razonabilidad, proporcionalidad y capacidad contributiva, tal como lo refiere (Valdés Costa, 1996, p. 128); sin embargo, su incorporación en el ejercicio de la potestad punitiva tributaria, ha sido ampliamente discutida, dado que para un sector de la doctrina, sólo puede ser aplicado a la facultad de determinación y recaudación de tributos; no obstante, veremos más adelante que este principio engarzado a la capacidad contributiva juega un rol neurálgico en la labor de los operadores tributarios en el ejercicio de la facultad sancionadora, con el objetivo de evitar una afectación irrazonable y desproporcionada en la determinación y aplicación de sanciones.

Así también, el Tribunal Constitucional, ha reconocido la aplicación de este principio en materia sancionadora tributaria, al concluir que resulta atentatorio al derecho de propiedad, la aplicación de sanciones cuya desproporcionalidad se pone de manifiesto con el hecho de que existan criterios que permiten graduar su cuantía como se desprende de la sentencia recaída en el expediente N° 1803-2004-AA/TC del 25 de agosto de 2004 (Tribunal Constitucional, 2004).

Ahora bien, existen principios que se derivan del conjunto de normas que integran la Constitución y que se encuentran reconocidos por la jurisprudencia constitucional peruana, dentro de los que encontramos a los principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva.

7.2. Principios que limitan de manera expresa la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

En el Ordenamiento Jurídico, se ha atribuido a determinados principios la finalidad de limitar de manera específica la facultad sancionadora de la Administración Pública, los cuáles se encuentran recogidos de manera expresa en la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como la facultad sancionadora de la Administración Tributaria en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

El límite a la facultad sancionadora administrativa, que representan los principios en los dos cuerpos legales señalados, debe abarcar los dos momentos de su ejercicio: el primero de ellos, vinculado a la actividad del legislador destinada a determinar aquellas conductas susceptibles de generar infracciones y sus respectivas sanciones; y el segundo, relacionado a la actividad administrativa de identificar la comisión de una infracción e imponer la sanción correspondiente.

Sobre el particular, Plazas, (2003, citado en Durán Rojo, 2006), señala que, la facultad sancionadora se encuentra delimitada en la generación de la norma jurídica que contiene las imposiciones tributarias, así como aquellas que establecen las competencias y funciones propias de la recaudación.

Esta doble vía en la que los principios actúan como límites de la facultad sancionadora, ha sido analizada por el profesor Bravo (2013, p. 94-95), quien destaca que el poder legislativo al establecer una sanción deberá observar los principios de legalidad,

tipicidad, razonabilidad y proporcionalidad. Asimismo, en lo que respecta a la Administración Tributaria, Bravo (2013) precisa que la entidad recaudadora deberá observar el debido procedimiento, principio de concurso de infracciones, principio non bis in ídem, principio de presunción de licitud y principio de continuación de infracciones.

A continuación, pasaremos a describir los principios que rigen la facultad sancionadora contemplados en la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

7.2.1. Principios que limitan la potestad sancionadora contenidos en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General - Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. El Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, establece en su capítulo III, los lineamientos que deben regir los procedimientos sancionadores, señalando en el artículo 247° (artículo 230° de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General) de manera expresa que si bien su aplicación es supletoria a los procedimientos establecidos en leyes especiales, éstas no deben establecer condiciones menos favorables a los administrados.

Sin embargo, en el segundo párrafo de la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N°1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, por el cual se modifica el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), se estableció que los principios bajo comento, no son de aplicación a la SUNAT, el Tribunal Fiscal ni otras Administraciones Tributarias, según modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1272.

El referido artículo 248° del TUO de la Ley N° 27444, establece los siguientes principios de la facultad sancionadora: legalidad, razonabilidad, debido procedimiento, tipicidad, concurso de infracciones, continuación de infracciones, irretroactividad, causalidad, presunción de licitud, non bis in ídem y culpabilidad.

7.2.2. Principios que limitan la facultad sancionadora de la Administración Tributaria contenidos en el Código Tributario. El artículo 168° del Código tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), establece el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras, por el cual “las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”. Asimismo, en su artículo 171° se contemplan como principios que rigen la facultad de imponer sanciones que tiene el fisco: “legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.

La decisión del legislador de señalar un listado no taxativo de principios que deben regir la potestad sancionadora, ha sido meritoria de cuestionamientos dado que, como señala por un lado constituye una compilación de principios que se desprenden de otros artículos del propio Códice como los principios de legalidad y tipicidad, y por el otro, se omite señalar una serie de principios que son también aplicables al *ius punendi* tributario y que no se encuentran expresamente señalados en el Código Tributario (Madau Martinez, 2013).

Pasaremos a analizar cada uno de ellos:

a) **Legalidad:** En cumplimiento del principio de legalidad, las infracciones y las sanciones tributarias se establecen por ley o norma de rango similar en concordancia con la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Sobre el particular, Aragón Colque (2020), resalta que la Constitución no contempla que las infracciones y sanciones puedan efectuarse por vía reglamentaria. En este ámbito el principio de legalidad opera de manera absoluta, por lo que la ley debe establecer los elementos esenciales para la configuración de la infracción, así como la naturaleza y límites de la sanción aplicable.

Las exigencias que este principio establece son la preexistencia de una ley escrita y que ésta incluya preceptos normativos que hagan posible predecir la responsabilidad y sanciones aplicables a cada caso (ley scripta, ley previa, ley certa) (Gallardo, 2008 citado en, MINJUS, 2017, p. 15).

En aplicación de este principio, la facultad de la Administración Tributaria, incluso en su ejercicio discrecional, se limita a la aplicación de las sanciones, quedando la definición de las infracciones y el establecimiento de las sanciones reservadas exclusivamente a la dación de una Ley o norma con rango de Ley.

b) Tipicidad. Es la adecuación de una conducta determinada en la descripción que hace una ley como punible. En aplicación de este principio, para que los hechos cometidos por los deudores tributarios sean sancionados administrativamente, deben estar descritos previamente en la norma tributaria. En este sentido, no se admite la interpretación extensiva o la analogía (Aragón Colque, 2020).

El Tribunal Constitucional, sobre los alcances del principio de tipicidad en materia sancionadora, fundamenta en el expediente N° 2192-2004-AA/TC del 11 de octubre de 2004 este constituye una de las manifestaciones del principio de legalidad e implica que las normas sancionadoras deben ser redactadas con la precisión suficiente que permita su comprensión.

En lo que respeta a las disposiciones reglamentarias, estas sólo podrían establecer directrices o graduaciones más no establecer conductas infractoras, ni sanciones, ello de conformidad con el inciso 4 del artículo 248° del TUO de la Ley del 27444.

c) Non bis in idem. También denominado Ne bis in idem. En virtud a este principio no se puede sancionar por el mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento; sin embargo, doctrinariamente se ha establecido que este principio tiene una doble perspectiva como San Martín Castro (2014) ha señalado: la primera, denominada sustancial, implica que no se puede sancionar dos veces en la medida que se verifique que se trata del mismo sujeto, hecho y fundamento; y la segunda tiene lugar en el llamado concurso aparente de leyes que prohíbe que por un mismo injusto se impongan dos penas.

d) Proporcionalidad. El principio de proporcionalidad, desde la óptica del derecho sancionador, que es lo que nos atañe, proscribire toda desproporción entre la determinación de la conducta antijurídica y la infracción.

Sobre el particular, Nieto (2005, p. 351), considera que el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador administrativo está presente en el plano

normativo y en el aplicativo y sostiene que en ambos se debe procurar que las sanciones sean proporcionales a las infracciones cometidas.

Rodríguez Bereijo, (1997), argumenta que este principio opera como directriz para determinar las conductas que calificarán como infracciones, pero al mismo tiempo actúa como límite a la determinación de sanciones permitiendo su graduación.

Asimismo, la aplicación de este principio a decir de Guzmán Napurí (2013, p. 663), constituye un juicio de costo beneficio en el que deben aplicarse tres dimensiones:

- a) Juicio o principio de idoneidad o adecuación, que “implica que la sanción aplicada sea adecuada a la finalidad perseguida con la sanción, vale decir, que efectivamente el resultado de la misma constituya la satisfacción de dicha finalidad”.
- b) Principio de necesidad, que “la sanción sea la menos gravosa posible ante la equivalencia en la obtención del resultado conforme al fin perseguido con la sanción”.
- c) Principio de proporcionalidad en sentido estricto, “implica comparar la afectación de los intereses del administrado a través de la sanción impuesta con la intensidad de la satisfacción del fin perseguido, a fin de determinar si dicha afectación se encuentra debidamente justificada”

Esta misma postura ha sido adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 2192-2004-AA /TC del 11 de octubre de 2004.

e) **No concurrencia de infracciones.** La no concurrencia de infracciones establece que cuando por un mismo hecho se ha incurrido en más de una infracción, se debe aplicar la sanción calificada como más grave. Se configura el concurso de infracciones, cuando de un solo hecho (acción u omisión) se configure más de una infracción tributaria (Nima, Rey, & Gómez, Aplicación práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, 2013).

f) Otros principios aplicables. Como se ha mencionado, la redacción del artículo 171° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), deja abierta la posibilidad de aplicar aquellos principios que sin estar explícitamente comprendidos en éste revisten importancia para limitar la potestad tributaria.

Bajo esta premisa, nuestro ordenamiento jurídico prevé una serie de principios, que constituyen garantías al respeto de los derechos del administrado y en cuanto respecta a la aplicación de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria tenemos que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), establece la aplicación supletoria de los principios. Uno de esos principios es el de la capacidad contributiva y que desarrollaremos a continuación.

8. El principio de capacidad contributiva

En la literatura jurídica, el principio de capacidad contributiva recibe también la denominación de principio de capacidad de pago o de capacidad económica; no obstante, como se desarrollará más adelante, existen posiciones que encuentran diferencias entre estos conceptos.

Son varias las definiciones que existen respecto al principio de capacidad contributiva, sin embargo, la mayoría, son elaboradas tomando como referencia su aplicación en la determinación, aplicación y recaudación de tributos.

Pese a ello, esta investigación busca determinar la factibilidad de la aplicación de este principio en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria.

Antes de abordar las definiciones de este principio, cabe diferenciarlo de la denominada capacidad jurídica tributaria y la capacidad civil:

9. Diferencia entre el principio de capacidad contributiva, la capacidad jurídica tributaria y la capacidad civil

Jarach (1996) refiere que a diferencia de la capacidad jurídica del derecho privado, la capacidad jurídica tributaria “es la posibilidad de hecho de ser titular de relaciones económicas que constituyen hechos imposables” (p.189).

Esta diferencia sustancial se da, debido a que la capacidad tributaria parte de un concepto económico, (Huamani Cueva, 2009), independientemente de que a la luz de los

artículos 43° y 44° del Código Civil (Decreto Legislativo N° 295, 1984), el sujeto pasivo de la relación tributaria cuenta con incapacidad absoluta o relativa.

Estas circunstancias no interfieren en la capacidad tributaria, como se ha señalado en el artículo 21° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), vigente que ha establecido que se cuenta con capacidad tributaria, pese a que se carezca de capacidad jurídica civil o ésta se encuentre limitada, en la medida que la Ley establezca que se es sujeto de derechos y obligaciones tributarias.

Así también en su artículo 16°, se ha regulado la figura de la representación legal señalándose de manera expresa quienes pueden actuar en calidad de representantes y/o se consideran responsables solidarios frente al cumplimiento de una obligación tributaria.

A fin de graficar esta diferencia, tenemos el caso de un menor de edad quien es propietario de una vivienda en mérito a una herencia. Dicho inmueble se encuentra arrendado, por lo que se genera una ganancia de capital, sujeta al pago de impuesto a la renta de primera categoría. Ese hecho convierte al menor de edad en sujeto de derechos y obligaciones tributarias (capacidad tributaria), que serán ejercidos y cumplidos por quienes ejerzan legalmente su representación (representación tributaria), por lo que, a efecto de cumplir con las obligaciones tributarias derivadas de esta renta, el menor deberá ser inscrito en el Registro Único del Contribuyente, obligación que, conforme a lo expuesto en los incisos a) y d) del artículo 2° de la Ley del RUC, Decreto Legislativo N° 943 (2003), Ley del Registro Único del Contribuyente, publicado el 20 de diciembre de 2003 y Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, emitida el 16 de septiembre de 2004, que aprueba disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943, deberá ser cumplida por intermedio de su tutor actuando como representante legal.

A diferencia de la capacidad tributaria o la capacidad civil, la capacidad contributiva, constituye un principio tributario, que legitima y limita el poder de imposición del Estado y que se mide en atención a índices de riqueza. Por lo que, se puede afirmar que no todo sujeto con capacidad tributaria tiene capacidad contributiva.

10. Definición del principio de capacidad contributiva

Una de las primigenias definiciones de este principio, la encontramos en la obra de Adam Smith (1776), denominada “La Riqueza de las Naciones”, publicada en 1776. El padre de la economía, establece en el Libro V de esta obra denominado: “De los Ingresos del Soberano o del Estado”, como uno de los cánones que deben regir toda facultad tributaria, el referido a la capacidad de pago señalando que: “Los súbditos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del estado” (p. 428).

Como se aprecia en esta definición se otorga a la capacidad contributiva lo que posteriormente los doctrinarios denominarían la medida de la obligación tributaria.

Una concepción similar es la que sostiene Novoa Herrera (2006), para quien la capacidad contributiva es la potencia con la que un sujeto contribuye al gasto público y constituye también la medida a dicha contribución.

Tarsitano (1994, p. 307) define este principio como una aptitud basada en la manifestación de capacidad económica de un sujeto, que determina si un sujeto será pasible de obligaciones tributarias a partir de la valoración que efectúe el legislador en concordancia con los fines políticos, sociales y económicos.

Desde la posición de Tarsitano (1994), la aplicación de este principio constituye el fundamento que legitima el ejercicio de la potestad tributaria, pero también constituye un límite y consecuentemente una garantía a los derechos de los contribuyentes.

Esta concepción implica que la capacidad contributiva constituye la causa jurídica del impuesto (Jarach, 1996, p. 103), y el límite material al contenido de la norma tributaria, a fin de garantizar que ésta sea justa y razonable (Villegas, 2001).

No obstante, en contraposición a la tesis de Jarach, Griziotti (1935) desconoce en la capacidad contributiva la causa del hecho imponible, colocando en su lugar a los beneficios o ventajas que recibe un contribuyente de los servicios públicos, lo cual constituiría la medida de la capacidad contributiva.

Otra de las acepciones doctrinarias sobre la capacidad contributiva es la que la define asimilándola o diferenciándola del concepto de capacidad económica y tomando como referencia el concepto del mínimo vital o mínimo exento:

Al respecto, Aristides Corti, (1992) equipara la capacidad contributiva a la capacidad económica; sin embargo, para Spisso (2001), la capacidad económica sólo refleja la posesión de riqueza de un individuo frente a una obligación tributaria; sin embargo, la capacidad contributiva será el reflejo de la riqueza superado el monto mínimo que el sujeto requiere para cubrir sus necesidades vitales.

Dicha postura es también sostenida por Villegas (2001), quien refiere que un sistema tributario respetuoso de este principio, grava hechos que manifiesten riqueza tras cubrir las necesidades básicas del ciudadano.

Del mismo modo, Sainz de Bujanda (2015), reconociendo que la capacidad contributiva supone la existencia de patrimonio, renta o riqueza, señala que estos deben ser suficientes para asumir la imposición tras haberse cubierto los principales gastos del contribuyente.

A estas posiciones, se suman Francesco Moschetti, (1980), quien afirma que la existencia de capacidad económica no implica como regla general la existencia de capacidad contributiva; y la de García Belsunce, (1982, citado en Tarsitano, 1994), para quien la capacidad contributiva no sólo es el resultado de deducir a la renta bruta del contribuyente los gastos indispensables que requiere efectuar, sino que debe incluso considerarse un importe destinado al ahorro y la capitalización.

Este análisis del mínimo vital o mínimo exento, permite que partiendo de la aplicación del principio de capacidad contributiva se consideren hipótesis de incidencia que consideren niveles económicos mínimos y se emplee un quantum que no sobrepase la capacidad de pago individuos (Caballero Bustamante, 2011).

Otra de las concepciones desde la cual se define a la capacidad contributiva es la de su importancia en el ordenamiento jurídico. Celerico Palma (2000), reconoce este principio como criterio de justicia tanto en la creación de los tributos como en su repartición.

Martín Queralt (1982), precisa que la capacidad económica se encuentra presente en todo el ordenamiento tributario gravando las rentas, patrimonio o riquezas (vertiente

positiva), así como excluyendo manifestaciones contrarias a capacidad económica (vertiente negativa).

Ahora bien, más allá de las diferentes aristas desde las cuales se define a la capacidad contributiva, podemos señalar que constituye un principio que legitima al Estado para exigir a los ciudadanos el pago de las obligaciones tributarias, tomando en consideración que los sujetos pasivos, cuenten con los medios para afrontarlas, al mismo tiempo que limita un ejercicio arbitrario del poder en la definición de los hechos impositivos y del quantum de las imposiciones.

11. Naturaleza Jurídica

Un sector de la doctrina otorga a este principio la calidad de dogma jurídico y otro niega su relevancia jurídica otorgándole un carácter estrictamente financiero.

Para el maestro argentino Giulliani Fonrouge (2004) el principio de la capacidad contributiva debe ser tomado en cuenta por el legislador como criterio de la justicia tributaria; no obstante, niega que esta característica le otorgue la calidad de dogma jurídico.

En ese mismo sentido lo interpreta Giannini, (1956, citado en Novoa Herrera, 2006), quien plantea que, al ser el legislativo el encargado de la determinación de los hechos impositivos, la capacidad contributiva, es un concepto económico y no jurídico.

Posición distinta es la que sostienen, Tarsitano (2014), Sainz de Bujanda (2015) y García Belsunce (1994), para quienes la capacidad contributiva si tiene relevancia jurídica dada su naturaleza constitucional extendiendo sus alcances como límite material del poder de imposición.

Desde las posiciones teóricas del principio de capacidad contributiva, dos son las que mayor predominio han tenido en la doctrina tributaria: a) la teoría del beneficio y b) la teoría de las facultades.

La teoría del beneficio, define a la capacidad contributiva como la mayor o menor aptitud que tiene un contribuyente de asumir o soportar las cargas tributarias en función a las ventajas o beneficios que éste recibe de los servicios públicos. Para la teoría del beneficio la medida y proporción de la imposición tributaria recae en los beneficios recibidos por parte del Estado (De Juano, 1969). La principal crítica a esta teoría es la imposibilidad de medir la utilidad obtenida (Tarsitano, 1994). Como representantes de la teoría del beneficio

encontramos a Tangorra y a Grizziotti, aunque, este último autor, en la opinión de Jarach (1996), ha modificado los fundamentos de su tesis como analiza en su libro el “Hecho imponible”, en el que realiza una crítica la postura del maestro Grizziotti.

La teoría de las facultades, parte de una concepción subjetiva de la capacidad contributiva, en la que la medida del sacrificio o imposición debe ser asumida en función a la capacidad económica real de cada individuo (De Juano, 1969). Como uno de los exponentes de esta teoría se encuentra Dino Jarach.

12. Principio constitucional implícito

Otro de los temas que ha generado posiciones disímiles respecto al principio de capacidad contributiva es su naturaleza constitucional.

En el Perú, la doctrina nacional es unánime al afirmar que la Constitución Política de la Nación de 1993, consagra en su artículo 74° de manera implícita el principio de capacidad contributiva al recoger los principios de igualdad y no confiscatoriedad; sin embargo, este principio se vincula también a otros principios, sin que ésto niegue su autonomía como desarrollaremos más adelante.

Sobre el particular Bravo Cucci (2015) enfatiza la constitucionalidad de este principio destacando su estrecha relación con el principio de igualdad y le atribuye la finalidad de principio orientador del diseño de las normas que integran el ordenamiento tributario.

Fernández Cartagena (2006, p. 173) postula la naturaleza constitucional de este principio argumentando que está “basado en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de Derecho” y que constituye la base de la que derivan el resto de principios constitucionales.

Tarsitano (1994, p. 323), también es enfático en reconocer la constitucionalidad de este principio partiendo de una interpretación funcional de la Carta Magna.

Por lo que, al encontrarse implícitamente contenido en la constitución, el principio de capacidad contributiva es de obligatoria observancia por el legislador y el funcionario tributario en su labor de determinación de los supuestos de hecho sujetos a imposición y la aplicación de los preceptos tributarios respectivamente.

13. Manifestaciones del principio de capacidad contributiva

Una de las cuestiones que más dificultad han ocasionado a la hora de aplicar el principio de capacidad contributiva es determinar qué situaciones de hecho deben ser evaluadas para establecer su justa medida, esto es, dilucidar cuáles son las denominadas manifestaciones de riqueza, para luego fijar en qué medida debe asumir la obligación tributaria el ciudadano a fin de garantizar la realización plena de la justicia tributaria.

Como lo hace notar García Vizcaíno (1996), la capacidad contributiva se exterioriza a través de manifestaciones reveladoras de riqueza, las cuales pueden ser de tres tipos, (i) la renta, (ii) patrimonio o (iii) consumo, denominadas también como renta obtenida o generada, renta acumulada y renta consumida respectivamente. Asimismo, se considera índices a los dos primeros e indicios al último.

A estas manifestaciones de capacidad contributiva, Sarmiento Díaz (2010), las denomina: a) riqueza adquirida, b) riqueza poseída e, c) imposición al consumo.

Como bien lo apunta Menéndez (2013), de las referidas manifestaciones de riqueza, el índice más significativo es la renta, y en menor medida el patrimonio y el consumo.

Por su parte Aristides Corti (1992), define como manifestaciones inmediatas o directas, a los parámetros de renta y patrimonio, y como manifestaciones mediatas o indirectas a la producción, circulación y consumo. Ahora bien, para que dichas manifestaciones, sean consideradas manifestaciones de riqueza afirma que deben ser “reales, efectivas y actuales” y sugiere el empleo de “bases de cálculo históricas” para la determinación de su existencia.

14. Criterios a considerar para la aplicación del principio de capacidad contributiva

Con el objetivo de aplicar el principio de capacidad contributiva, algunos autores han establecido reglas o requisitos mínimos que deben considerarse.

Villegas (2001, p. 199), plantea como implicancias de este principio: a) los gravámenes deben considerar niveles económicos mínimos, b) a mayor capacidad económica mayor participación en el gasto público, c) los hechos impositivos deben reflejar recoger supuestos que reflejen capacidad contributiva y d) las imposiciones tributarias no deben superar la capacidad contributiva de los sujetos pues serían confiscatorios.

Para Spisso (2001), deben existir requisitos objetivos y subjetivos para determinar la capacidad contributiva de un sujeto. Dentro de los primeros propone: a) que se grave la riqueza disponible b) que exista continuidad en los periodos tributarios y c) que no se graven rendimientos inexistentes. Como requisitos subjetivos postula que se debe ponderar el costo de vida considerando el mínimo vital.

Otra apreciación a tomar en cuenta es la que parte de los elementos de la capacidad contributiva. De Juano (1969), señala que el elemento objetivo de este principio está dado por la “riqueza que exhiben los contribuyentes, sea la renta, sea el consumo, sea el patrimonio” (p. 121); sin embargo, el autor agrega que es el elemento subjetivo de este principio el que revela una verdadera aptitud para contribuir atendiendo al mínimo imponible.

Así también, Freedman (2004), refiere que para establecer la concreta capacidad contributiva de un individuo debe tenerse en cuenta que el hecho imponible debe manifestar riqueza y que sujeto pasible de imposición no encuentre un perjuicio que atente contra sus derechos humanos producto del gravamen impuesto.

Finalmente, para Goytizolo (2001), la determinación de la capacidad contributiva implica considerar los acontecimientos o situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar, a las que denomina “circunstancias fácticas” que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva y que serán a las que el legislador otorgará la calidad de hechos imponibles.

15. Finalidad del principio de capacidad contributiva

Casás, (citado en García Belsunce, 2003, p. 134), afirma que la capacidad contributiva tendría tres fundamentos: el primero es el llamado “fundamento ético-jurídico” que comprende el deber de contribuir, el segundo es la medida de la carga tributaria a imponer y el tercero es el límite del ejercicio del poder tributario. Bajo estos fundamentos para el autor no podrían establecerse gravámenes ajenos a los “mínimos del sustento exento” pues éstos devendrían en confiscatorios afectando de manera directa el derecho de propiedad.

De lo expuesto, podemos colegir que son dos los fines que se le atribuyen al principio de capacidad contributiva:

15.1. Límite y medida del Poder Tributario

Al igual que otros principios que limitan el poder del Estado, como: legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, entre otros, el principio de capacidad contributiva constituye un límite material del poder tributario del Estado, por el que sólo se pueden imponer obligaciones tributarias a los obligados en proporción a sus riquezas, ello en aras de garantizar la no vulneración de los derechos y garantías del contribuyente, lo que Tarsitano (2014) denomina medida de la obligación tributaria o criterio de justicia en palabras de Zavaleta (2013).

15.2. Causa del Impuesto

Dos de los tributaristas que defiende la tesis de la capacidad contributiva como causa del hecho imponible y de la existencia del tributo son Jarach (1996) y Pérez de Ayala, (1979, citado en Novoa Herrera, 2006). El argumento central de esta posición es que el nacimiento de la obligación tributaria no sólo surge por mera existencia de una norma tributaria que así lo establezca, sino que debe verificarse que el hecho imponible se materialice en la realidad (que ocurra realmente) y al tener un contenido económico se manifestará a través de la renta el patrimonio y el consumo (manifestaciones de la capacidad contributiva).

16. Autonomía del principio de Capacidad Contributiva y su vinculación con otros principios

Otra de las discusiones doctrinarias que giran en torno a la capacidad contributiva es la que le asigna autonomía respecto de los demás principios. Tratadistas como Tarsitano, Aristides Corti, Spisso, Villegas, Jarach, García Belsunce, Bielsa, entre otros, defienden esta posición, mientras que autores como Giuliani Fonrouge, Navarrine y Asorey y Lopez de Aguado, la niegan (Novoa Herrera, 2006).

Sobre el particular, Tarsitano (2014), refiere que la capacidad contributiva es un principio constitucional autónomo que posee su propio campo de acción; sin embargo, este principio confiere justificación y contenido a otros como: igualdad, no confiscatoriedad, generalidad, proporcionalidad y tipicidad legal. Esta autonomía a la que se refiere Tarsitano, tiene su fundamento en el hecho de que la capacidad contributiva genera consecuencias normativas propias, tal como lo hemos desarrollado al analizar los fines que a ésta se le asignan.

Postura por la que también se decanta Arístides Corti (1992), para quien este principio, se manifiesta en “la vigencia y efectividad de los principios de igualdad, no confiscatoriedad y progresividad”, sin perder su autonomía.

Esta relación se origina a juicio de Villegas (2001, p. 199) en que el principio de capacidad contributiva constituye la base fundamental de donde nacen las garantías materiales que la Constitución otorga a sujetos. Villegas califica como tales a los principios de generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Spisso (2001), ratifica la relación entre los principios y entre estos y las normas que conforman un ordenamiento jurídico, sobre la base de la interpretación general que se debe efectuar de la Constitución considerando el programa que la fundamenta.

A continuación, se analiza la relación del principio de capacidad contributiva con los principios constitucionales tributarios de igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

16.1. *Relación con el principio de Igualdad.*

Es con el principio de igualdad, con el que la doctrina, ha relacionado más al principio de capacidad contributiva, constituyendo incluso para muchos, el fundamento de la tesis que reconoce la constitucionalidad de la capacidad contributiva.

Para Villanueva (1998), el principio de capacidad contributiva es el elemento que permite equilibrar la imposición tributaria en función a los diferentes niveles de ingresos de los sujetos pasivos de la obligación.

De acuerdo con Tarsitano (1994), la capacidad contributiva es el presupuesto lógico del principio de igualdad.

García Belsunce (2003), señala que se viola el principio de igualdad si los tributos no tratan igual a quienes tienen igual capacidad contributiva.

Spisso (2001), resalta que la relación con el principio de igualdad horizontal, está en el hecho de que se debe aplicar igual cuantía de tributación a quienes cuenten con la misma capacidad contributiva (objetiva y subjetiva).

Freedman (2004), por su parte, señala que la efectividad de la capacidad contributiva es necesaria para garantizar otros principios constitucionales, dentro de los cuales se

encuentra la igualdad, principio que “exige al Estado que establezca tributos de la misma magnitud a sujetos con igual capacidad contributiva” (p. 516).

Así también, lo expone Bravo (2015) quien atribuye al principio de igualdad una finalidad limitadora de la carga tributaria la cual debe ser aplicada considerando la capacidad económica del obligado. El profesor Bravo postula que la imposición tributaria debe ser aplicada en “forma simétrica y equitativa” a sujetos con la misma capacidad económica y en forma “asimétrica o desigual” a aquellos que se encuentran en situaciones económicas disímiles. Por estos fundamentos para Bravo (2009), el principio de igualdad no puede ser operado sin la aplicación del principio de capacidad contributiva

Similar razonamiento es el que deja sentado Sanabria (1995) al referir que, a partir de la capacidad contributiva, el principio de igualdad debe ser aplicado considerando las diferencias entre las capacidades económicas de cada individuo.

Así también, particular análisis es el que efectúa el jurista español Palao Taboada, (1995), quien señala que el principio de igualdad tiene dos concepciones. La primera parte de una visión formal del principio de igualdad desde la cual situaciones iguales deben recibir igual tratamiento. Bajo esta percepción la medida de la igualdad recae en la capacidad contributiva, principio que dota de eficacia al primero. En la segunda, se concibe al principio de igualdad como la prohibición de discriminaciones; sin embargo, si serían permitidas diferencias no arbitrarias, objetivamente justificables y razonables.

Por su parte, Valdés Costa (1996) aborda esta relación señalando que, para que el trato tributario sea “igual” es preciso tratar a las personas de forma “diferente”, de acuerdo con sus recursos disponibles. Agrega que el trato “diferente”, considerando el principio de igualdad, consiste en que debe tributar más el que ostente mayor riqueza.

16.2. Relación con el principio de proporcionalidad.

La relación del principio de capacidad contributiva con el principio de proporcionalidad, reviste gran importancia en la presente investigación, pues nos permitirá dejar sentada la necesidad de que ambos principios sean aplicados complementariamente a la hora de determinar y aplicar una sanción.

Como se desarrolló precedentemente, el principio de proporcionalidad se encuentra contenido en el artículo 200° de la Constitución Política (1993) y en el artículo 171° del

Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013) y desde su concepción general este principio implica que debe existir proporción entre la sanción a imponer y la finalidad que se persigue con esta imposición. (Tirado Barrera, 2011, p. 67).

Respecto a su relación con la capacidad contributiva, García Belsunce (2003), señala que se viola el principio de proporcionalidad cuando las imposiciones tributarias no son proporcionales a la capacidad económica del sujeto.

Para Luqui (citado en García Belsunce, 1994) el principio de proporcionalidad constituye una “garantía del derecho de propiedad” por lo que las imposiciones sobre la riqueza deben ser razonables y contener una medida adecuada y justa.

Nótese que al igual que ocurre con el principio de igualdad, la capacidad contributiva dota de eficacia al principio de proporcionalidad al actuar como medida y criterio de justicia.

Sin embargo, la capacidad tributaria debe ser real, efectiva y actual como desataca PRODECON (2016) señalando que un gravamen proporcional es el que recae sobre la capacidad económica real, de lo contrario significaría un sacrificio inútil y desproporcionado.

Para Santo Tomás de Aquino, analizado por Amatucci, (2014) el principio de proporcionalidad permite alcanzar la justicia distributiva (p. 168) y agrega que un impuesto será justo cuando cumpla cuatro principios o causas: la primera es denominada causa final, es decir el bien común; la segunda es la causa eficiente, es decir que éste deber haber sido aprobado por representantes legítimos; la tercera es la causa material, que supone que el impuesto grave la capacidad económica del sujeto pasivo; y finalmente la causa formal, por la que todo impuesto debe ser proporcional con la capacidad de pago del obligado (p. 161).

Amatucci (2014), concluye del estudio efectuado al pensamiento de Santo Tomás de Aquino que, el principio de proporcionalidad permite determinar la legitimidad de una obligación o sanción tributaria en relación a los fines de aplicación e impide que dicha imposición resulte más o menos gravosa de lo que se necesita para el cumplimiento del fin que la justifica.

Podemos concluir en este punto que, el principio de capacidad contributiva es la medida y límite que permite la aplicación del principio de proporcionalidad el cual actúa como el instrumento técnico para asegurar que los derechos del administrado no sean

limitados más de lo que se requiere para tutelar los intereses públicos (Tirado Barrera, 2011), en el ejercicio de la labor de determinación e imposición de obligaciones tributarias, incluyendo las sanciones como se verá más adelante.

16.3. *Relación con el principio de no confiscatoriedad.*

La aplicación de este principio, tendrá como herramienta fundamental la capacidad contributiva del sujeto pasivo de obligaciones tributarias, toda vez que, de aplicarse una disposición tributaria con montos que represente un quantum insoportable, se estaría vulnerando el derecho de propiedad del individuo.

Para Tarsitano (1994): el principio de no confiscatoriedad constituye el techo de la imposición, en tanto que la capacidad contributiva es el piso, actuando como límite a la posible arbitrariedad de la Administración que podría devenir en la afectación al derecho de propiedad (Manini Chung, 2000).

Ramírez Arrieta, (2019) señala que un gravamen deviene en confiscatorio cuando excede la capacidad contributiva del sujeto, es decir, cuando su cuantificación le impida al contribuyente la atención de las necesidades consideradas como básicas, y agrega que este figura también puede presentarse de tratarse de entes jurídicos, en la medida que producto de una medida confiscatoria no puedan asumir los gastos elementales de la empresa.

Para el tributarista Ataliba (citado en Villegas, 1989), la imposición de un gravamen u obligación tributaria necesariamente implicará un detrimento del patrimonio del sujeto obligado; no obstante, afirma que éste debe ser adecuado a la capacidad económica del individuo a fin de permitir que éste pueda continuar generando riqueza y enfatiza que un actuar contrario sería confiscatorio e irracional.

Finalmente, Gallego Peragón (2003), define la relación de ambos principios a partir de la diferencia existente entre capacidad económica y capacidad contributiva, resaltando que es ésta última la que debe ser considerada para evitar la confiscatoriedad.

17. La capacidad contributiva en la Constitución Política del Perú

Del análisis efectuado a las Constituciones Políticas que ha tenido el estado peruano, se ha evidenciado que el principio de capacidad contributiva no ha sido recogido de manera expresa en ninguna de ellas; no obstante, como se ha dejado sentado en los puntos precedentes, la doctrina mayoritaria, concluye que este principio encuentra fundamento

constitucional en los principios de proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad, preceptos que si fueron comprendidos en las Cartas Magnas del Perú como veremos a continuación:

- a) La Constitución de 1826 en su artículo 146° estableció la repartición proporcional de las contribuciones sin contemplar tratamientos especiales ni excepciones.
- b) La Constitución de 1828 en su artículo 159° señaló una fórmula similar a la Constitución de 1826.
- c) La Constitución de 1834, no incluyó contenido similar.
- d) La Constitución de 1839 en artículo 162° señaló que las contribuciones se repartirían de forma proporcional.
- e) La Constitución de 1856, en el artículo 8° prescribe que: “No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en servicio público y proporción a los medios del contribuyente”
- f) La Constitución de 1860, artículo 8° señala: “No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en proporción a las facultades del contribuyente, y para el servicio público”.
- g) Constitución de 1867, no se incluyó contenido similar.

De estos textos podemos colegir que, para efectivizar el precepto de contribución, en base a la igualdad y la proporcionalidad, en las Cartas Margas descritas, era necesario emplear un criterio de referencia, el cual recae sobre la aptitud o situación económica individual, esto es, la capacidad contributiva.

Posteriormente en las siguientes Constituciones, se introdujo el principio de progresividad:

- a) Constitución de 1920, artículo 8°: “La contribución sobre la renta será progresiva”
- b) Constitución de 1933: artículo 194°: “Son rentas de los Concejos Departamentales, además de las que se les asignen por leyes especiales, entre otras, “el impuesto progresivo sobre la renta”.

Posteriormente la Constitución del 79, se introduce nuevamente la regla de la equidad, de la cual se desprende el principio de capacidad contributiva como medida de la imposición:

- a) Constitución de 1979, artículo 77°: “Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

En cuanto a la Constitución Política de 1993, particular análisis merece el hecho de que no se incluyera de manera expresa en su articulado, referencia textual alguna al principio de capacidad contributiva, pese a haberse incluido un artículo específico conteniendo los principios que rigen la potestad tributaria (artículo 74° ya desarrollado).

No obstante, como se había adelantado, la capacidad contributiva se encuentra implícitamente contenida en la Carta Magna de 1993, a través del principio de los principios de igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y la dignidad humana, puesto que como se ha dejado sentado, sin dejar de ser un principio autónomo, confiere contenido a los demás principios.

18. La capacidad contributiva en el Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional del Perú ha desarrollado en sus fallos, diferentes aspectos vinculados al principio de capacidad contributiva, en los que se ha dejado sentado el criterio del máximo intérprete de la constitución respecto a su constitucionalidad y alcances como analizaremos a continuación:

El Tribunal Constitucional ha reconocido un basamento constitucional en el principio de capacidad contributiva, tal como se desprende del fundamento 2 de la sentencia N° 0033-2004-AI/TC, emitida el 28 de septiembre de 2004, en la que se establece que: “El principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución”.

Asimismo, en la sentencia N° 0053-2004-PI/TC, del 16 de mayo de 2005, en su fundamento 1, afirma que dicho principio no necesita estar expresamente consagrado en la carta magna para su reconocimiento constitucional y resalta la necesidad e importancia del principio de capacidad contributiva en la evaluación de la confiscatoriedad y su interrelación con el principio de igualdad.

Conforme se ha mencionado en el desarrollo de este capítulo, uno de los fines que se atribuyen a la capacidad contributiva es de ser un límite del ejercicio del poder tributario. Sobre este alcance el Tribunal Constitucional, en el considerando 6 de la sentencia N° 00319-2013-PA/TC, emitida el 18 de junio de 2013 señaló que el cumplimiento de los principios constitucionales legitima el ejercicio del poder tributario, enfatizando que éstos constituyen un límite del ius tributario y una garantía de las administrados frente al mismo.

El Tribunal Constitucional también se ha referido a la relación y dependencia existente entre el principio de capacidad contributiva y otros principios tributarios como lo hace en el fundamento B de sentencia N° 2302-2003-AA, del 13 de abril de 2005, en el que se aborda la relación del principio de capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. El Tribunal señala que la afectación al derecho de propiedad, encuentra su sustento en la obligación de contribuir al gasto público; no obstante, destaca que esta afectación debe ser razonable, por lo que debe efectuarse tomando como medida la capacidad contributiva del sujeto lo que la hará proporcional. Similar criterio también quedó sentado en la sentencia N° 2727-2002-AA/TC del 19 de diciembre de 2003.

Respecto a la relación de la capacidad contributiva y el principio de igualdad, el Tribunal Constitucional en la sentencia N° 0033-2004-AI/TC del 28 de septiembre de 2004, fundamento 2, señala que la capacidad patrimonial de los contribuyentes debe ser considerada para tratar igual a quienes son iguales y desigual o los desiguales.

En lo que atañe a la capacidad contributiva y la aplicación de sanciones administrativas, no existe un pronunciamiento expreso por parte del Tribunal Constitucional; sin embargo, si se han emitido sendos fallos en los que se ha discutido la proporcionalidad en la determinación y aplicación de las sanciones administrativas e incluso tributarias como se verá a continuación:

En la sentencia N° 1003-98-AA/TC del 06 de agosto de 2002, en su fundamento 6, el Tribunal Constitucional ha establecido que la validez de la aplicación de una sanción administrativa, dependerá del respeto de la Constitución y los derechos fundamentales de la persona y los principios.

En el fallo recaído en el expediente N° 03951-2007-PA/TC, del 13 de octubre de 2008, el Tribunal Constitucional señala en los fundamentos 23 a 25 que, para analizar si una medida sancionadora administrativa resulta proporcionada, debe realizarse el test de proporcionalidad y los juicios de adecuación, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.

Por otro lado, en la sentencia N° 02250-2007-PA/TC, del 05 de diciembre de 2008, el Tribunal Constitucional analiza el principio de proporcionalidad como instrumento del control de la discrecionalidad de la Administración Pública a la hora de aplicar sanciones administrativas como se desprende de los fundamentos 48 y 49 en los que resalta la

necesidad de la existencia de una correlación entre la sanción y la infracción que la origina, de lo contrario se configura una afectación excesiva a los derechos fundamentales.

Así también en la sentencia N° 1803-2004-AA/TC, del 25 de agosto de 2004, el Tribunal Constitucional en el fundamento 3, deja sentada la determinación de la irrazonabilidad de una sanción tributaria a partir del análisis de su proporcionalidad y además reconoce la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia sancionadora. Ambos principios (proporcionalidad y no confiscatoriedad) estrechamente relacionados con el principio de capacidad contributiva.

19. La capacidad contributiva en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal ha emitido distintos pronunciamientos en cuanto a la aplicación del principio de capacidad contributiva respecta, la mayoría de ellos vinculados a tributos, como se aprecia en la RTF 06946-4-2008, RTF 08868-4-2010, RTF11362-8-2012, emitidas el 30 de mayo de 2008, 17 de agosto de 2010 y 11 de julio de 2012 respectivamente; no obstante, también han sido elevados vía apelación o quejas, ante el Tribunal Fiscal, cuestionamientos a las sanciones administrativas tributarias en las que se ha fundamentado la vulneración de principios tributarios relacionados a la capacidad contributiva.

Para efectos de esta investigación, nos centraremos en los principios de proporcionalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva:

Mediante la RTF N° 03821-1-2014, de fecha 21 de marzo del 2014, el Tribunal Fiscal resuelve una controversia en torno a la comisión de la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), en la que el contribuyente alegaba que la resolución de multa transgredía los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, infringiendo el artículo 74° de la Constitución Política (1993).

Al respecto el Tribunal Fiscal, citando el artículo 165° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), señala que la infracción se determina en forma objetiva y no en función a la capacidad contributiva, Ese mismo criterio fue vertido en la RTF N° 07683-2-2013 emitida el 09 de mayo de 2013.

Respecto al principio de no confiscatoriedad en materia sancionadora, el Tribunal Fiscal tienen un criterio que dista del sostenido por el Tribunal Constitucional. Citando la

RTF N° 03432-5-2010 del 30 de marzo de 2010, desestiman su vulneración empleando como fundamento la finalidad que persiguen las multas negándoles un carácter recaudatorio.

Asimismo, el Tribunal se pronuncia respecto al principio de proporcionalidad, señalando que dicho principio sólo puede ser observado a nivel normativo, esto es en la determinación de sanciones más no es su aplicación por parte de la Administración Tributaria (Tribunal Fiscal, RTF N° 03821-1-2014).

El mismo criterio sobre la desproporcionalidad alegada en la aplicación de sanciones tributarias, ha sido señalado en la RTF 01374-3-2015 del 06 de febrero de 2015 en la que además se argumenta que resulta un límite únicamente para el legislador en atención a que la aplicación de las sanciones previamente previstas en el ordenamiento se efectuaría de manera objetiva.

No obstante, encontramos que en la RTF 07683-2-2013 del 09 de mayo de 2013, el Tribunal Fiscal, contrariamente a lo señalado en las resoluciones precedentemente comentadas, si se pronuncia sobre la alegación de desproporcionalidad en la sanción impuesta a un administrado. El Tribunal Fiscal sin realizar mayor análisis y alejándose del criterio que sostiene en otros fallos en los que se argumenta que el principio de proporcionalidad se limitaría a la labor del legislador, reconoce que la aplicación de sanciones pecuniarias si se rige por el principio de proporcionalidad contemplado en la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y concluye que en el caso materia de impugnación, no se habría advertido que la sanción impuesta fuera desproporcionada.

Esta postura, no desvirtúa la esencia del principio de proporcionalidad en la aplicación de sanciones como se desprende de la Sala Plena del Tribunal Fiscal 2009-6, del 9 de diciembre de 2009, la cual tuvo como objetivo establecer cómo se calcula la multa impuesta de manera adicional a la sanción de comiso, por haberse detectado la existencia de mercancía no declarada. Sobre la proporcionalidad de las sanciones se señaló que la ponderación entre la sanción y la infracción tiene como finalidad evitar el ejercicio arbitrario del poder sancionador.

Ahora bien, si bien el principio de proporcionalidad debe ser observado en un primer momento por el legislador encargado de determinar las conductas pasibles de ser consideradas infracciones y las sanciones que deben imponerse, desconocer la aplicación de

los principios en la actuación de la administración tributaria en el ejercicio de su facultad discrecional, implicaría desconocer las garantías que le asisten a los contribuyentes. Sobre el particular el propio Tribunal Fiscal ha referido en relación a las facultades discrecionales establecidas en la Norma IV del título preliminar del CT, que tan importante como la recuperación de la deuda tributaria lo es fortalecer los derechos y garantías que asisten a los contribuyentes, resaltando la importancia del respeto del principio de legalidad y la necesidad de no desvirtuar lo establecido por la norma tributaria (Tribunal Fiscal, RTF N° 1144-3-98).

20. Capacidad contributiva en el derecho comparado.

Europa es el continente en el que mayor desarrollo doctrinario, jurídico y jurisprudencial, ha recibido el principio de capacidad contributiva, el cual se encuentra expresamente incorporado en las constituciones española, italiana y francesa.

20.1. Legislación Española.

España ha realizado un desarrollo relevante sobre el principio de capacidad contributiva y a diferencia de las legislaciones latinoamericanas, si ha otorgado expresamente categoría constitucional a este principio.

La Constitución española (1978), en su artículo 31.1 establece que: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (Constitución Española, 1978, Art. 31.1).

Asimismo, en su legislación especial, Ley General Tributaria vigente, Ley 58/2003 (Ley 58/2003, 2003, Art. 3) se establece que la ordenación y aplicación del sistema tributario está basado en la capacidad económica de las personas obligadas y señala como principios: justicia, generalidad, progresividad, igualdad, equitativa distribución de carga tributaria, no confiscatoriedad, eficacia, limitación de constes indirectos y proporcionalidad además del respeto de los derechos y garantías de los obligados.

En lo que atañe al sistema sancionador tributario, la actual legislación española establece en Ley 58/2003 (Ley 58/2003, 2003, Art. 178) como principios rectores: legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia y el principio de irretroactividad.

No obstante, en anterior legislación, el artículo 82° de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, incluyó al principio de capacidad económica como una de las ocho circunstancias graduatorias de las sanciones tributarias.

Al respecto, resulta relevante analizar la sentencia N° 76/1990 del Tribunal Constitucional de España del 26 de abril de 1990 (Tribunal Constitucional de España, 1990), en la que se discute la constitucionalidad de incorporar el principio de capacidad contributiva como criterio de gradualidad de sanciones tributarias.

Como fundamentos de inconstitucionalidad se plantea que este principio sólo tiene cabida en la fase impositiva y no en la sancionadora, agregan que dicha incorporación quiebra el principio de seguridad jurídica al no regular los criterios de la aplicación de la capacidad económica y como último argumento se plantea que vulnera el principio de igualdad pues recibe una mayor sanción el que posee mayor riqueza y no permite una aplicación de sanciones iguales a conductas iguales.

Sin embargo, el Tribunal desestima esta inconstitucionalidad señalando que su ordenamiento jurídico ya contemplaba la evaluación de circunstancias agravantes y atenuantes además del caudal o facultades del infractor antes de la aplicación de sanciones haciendo referencia al artículo 63° de su Código Penal. Asimismo, refieren que estandarizar las multas sin considerar las circunstancias económicas de los sujetos generaría grados de aflicción desiguales afectando las garantías y derechos del individuo y una vulneración directa al artículo 14 de la Constitución Española que comprende la igualdad real el cual se basa en la capacidad económica del sujeto infractor y del artículo 31.1 del mismo texto constitucional que contempla los principios que rigen el sistema tributario. Respecto a la indeterminación de la capacidad económica, el Tribunal señala que el sistema tributario ofrece suficientes criterios y elementos de juicio para señalar en cada supuesto cuál es la capacidad económica del sujeto infractor que debe considerarse a fin de graduar las sanciones.

Posteriormente con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de ese mismo año, se redujeron el número de criterios de graduación, eliminando la capacidad económica (Ley 25/1995, 1995).

El retiro de la observancia del principio de capacidad contributiva o económica en la graduación de sanciones, se justificó en la memoria que acompañó al proyecto de ley que se

convirtió en la Ley 25/1995, en la que se señala su aplicación se había reducido a reducir las sanciones (Martinez Lago, 1991).

Pese a lo expuesto, Mendizabal Allende, en su voto particular en la STC 276/2000 (Tribunal Constitucional de España, 2000) refiere que la capacidad económica del infractor, constituye un principio general para la ponderación de las sanciones pecuniarias, atendiendo al criterio de igualdad real contenido en los artículos 9.2 y 14 de la Constitución Española (García Quintana, 2007).

Actualmente la Ley 58/2003, en su artículo 187, ha reducido a cuatro los criterios de graduación de sanciones: a) Comisión repetida de infracciones tributarias, b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública, c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y d) Acuerdo o conformidad del interesado; manteniéndose la exclusión del principio de capacidad contributiva o económica.

20.2. *Legislación Italiana.*

La legislación italiana es considerada la cuna del principio de capacidad contributiva y es, a decir de varios autores (Celorico Palma, 2002) (Gallo, 2002), la que mayor desarrollo doctrinario y jurisprudencial ha desarrollado sobre este principio.

La Constitución Italiana, establece un concepto similar al de la carta magna española. En su artículo 53° se lee: “Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad” (Constitución de la República Italiana Art. 53° del 21 de diciembre de 1947).

El fundamento y legitimación del tributo en esta legislación recae en el principio de capacidad contributiva, que es considerado el criterio de justicia tributaria más importante, con reconocimiento constitucional, en la relación entre el Estado y el contribuyente, al tiempo que constituye una garantía para los sujetos obligados (Patrici Masbernati & Ramos Fuentes, 2019).

En lo que respecta a la potestad sancionadora, a decir de Patrici Masbernati & Ramos Fuentes (2019), el principio de capacidad contributiva exige un método racional para determinar su cuantía, que en el ordenamiento italiano tiene lugar con la posibilidad otorgada al contribuyente de la presentación de prueba en contrario reajustada a la capacidad

económica. Agregan en su análisis que la inobservancia de este principio a nivel sancionador, equivaldría a la aplicación de sanciones impropias

20.3. *Legislación Mexicana.*

En la legislación mexicana, al igual que en el Perú, el principio de capacidad contributiva, se encuentra incorporado de manera implícita en su Constitución Política como fundamento del principio de proporcionalidad tributaria.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que son obligaciones de los mexicanos: “IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (...)” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Art. 31 de 5 de febrero de 1917).

Al respecto, el tributarista mexicano Jiménez (2004), afirma que la proporcionalidad desde la perspectiva técnico tributaria implica que los tributos proporcionales son aquellos que recaen sobre la capacidad contributiva de los llamados a financiar el gasto público.

Esta vinculación entre el principio de capacidad contributiva y el principio de proporcionalidad, también ha sido puesta de manifiesto en la jurisprudencia mexicana y se percibe bajo una óptica progresiva, que se refleja en la medida que quien tiene mayor capacidad, contribuye en una proporción mayor, siendo un elemento de justicia tributaria:

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia N° 232197, 1984)

Asimismo, en cuanto a la imposición de sanciones tributarias, conforme al artículo 21° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), recae en las multas, consideradas como accesorias a las contribuciones (entendiéndose como contribución al concepto de tributo) tal como se establece en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación

(Código Fiscal de la Federación 31 de diciembre de 1981), por lo que, al otorgarle, la misma naturaleza a contribuciones y a multas, les son aplicables a ambas los principios de justicia tributaria dentro de los que se encuentra la capacidad contributiva y que junto con la proporcionalidad son dos cuestiones a considerar según los criterios jurisprudenciales mexicanos. Así lo ha sostenido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la Revisión Fiscal 86/98 (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2000), en la que se estableció que la sanción será constitucional en la medida que se consideren: “la gravedad de la infracción cometida, el monto del negocio, y la capacidad económica del particular”.

Asimismo, de conformidad con el artículo 22º de la Constitución se proscriben las multas excesivas y establece que toda pena debe ser proporcional al ilícito sancionado y al bien jurídico que resulte afectado (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 5 de febrero de 2017).

Así también se aprecia de la jurisprudencia N° 184088, en la que se defiende la validez de una sanción atendiendo al artículo citado en el párrafo precedente:

Pues no sobrepasa ni va más allá de lo lícito, ya que el legislador al instituir la atendió al bien jurídico protegido (...) y está en proporción con la culpabilidad del infractor y con su capacidad económica, en virtud de que la declaración de donde se deriva la multa, guarda relación con las condiciones económicas del contribuyente. (Ríos Granados, 2005)

20.4. Legislación Argentina.

La legislación de la República Argentina, también contiene principios limitadores del poder tributario: reserva de ley, generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad (Ministerio de Hacienda, 2018).

Respecto al principio de capacidad contributiva, al igual que las legislaciones de Perú y México, no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución, pero sí surge implícitamente de los artículos 4º, 16º, 17º, 28, y 33º de la Constitución Nacional (Constitución de la Nación Argentina, 1994), y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

En estos artículos se establece que las contribuciones deben ser impuestas de manera equitativa y proporcional. Asimismo, se señala que la base los impuestos y las cargas públicas es la igualdad y prohíbe de manera expresa todo acto que genere confiscación

Asimismo, además de la Constitución Nacional, cada provincia, siguiendo sus lineamientos, consagran en sus textos respectivos, el principio de capacidad contributiva, como, como es el caso de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires (1996), la que en su artículo 51°, párrafos primero y segundo, señala que la ley tributaria debe establecer la medida de la obligación en base a los principios de legalidad, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza.

En cuanto al tratamiento del poder punitivo tributario, la Ley N° 11.683· Ley de Procedimiento Tributario (1998), en su capítulo VI, señala respecto a los intereses, ilícitos y sanciones, a la capacidad contributiva como criterio atenuante o agravante.

Asimismo, se conceden facilidades de pago para contribuyentes tomando como parámetro su condición económico financiera tanto para la deuda generad por tributos, e intereses como la que se originó en la aplicación de multas, en tanto se acredite la imposibilidad de su cumplimiento oportuno por condiciones económicas ello de conformidad con el artículo 32 de la misma Ley bajo comento.

Así también el artículo 54°, de Ley de Procedimiento Tributario (1998), prevé la no aplicación de sanciones a contribuyentes quebrados, circunstancia que requiere ser analizada a partir de la capacidad económica real del contribuyente.

21. La capacidad contributiva en la aplicación de sanciones

La necesidad de investigar la aplicación del principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones, parte de la una realidad que escapa a toda lógica, en un estado social y democrático de derecho, como es el Perú.

Conforme el actual marco normativo tributario, la determinación de los hechos que configuran una infracción y la sanción aplicable, es una facultad reservada al legislativo o al ejecutivo en el caso de una delegación de facultades legislativas, y es la Administración

Tributaria (SUNAT) la entidad encargada de su aplicación una vez determinada la comisión de la infracción.

A la fecha, existen aún sanciones en las que se emplea como criterio para la determinación de su cuantía, parámetros ajenos a la medición de la real capacidad económica del administrado, como es el caso de la UIT y que se grafica a continuación:

Tenemos el caso de dos perceptores de rentas empresariales, (una persona jurídica con actividad económica de construcción y a una persona natural con negocio, empresa unipersonal, con actividad económica comisionista), ambos inscritos en el mismo régimen tributario, (Régimen General) dado que así lo dispone el actual marco normativo. La empresa constructora generó ingresos netos en 2018 por tres millones de soles, en tanto que la persona natural generó ingresos netos por tres mil soles. Ambos omitieron la presentación de la declaración determinativa anual de renta 2018, por lo que han cometido la infracción regulada en el numeral 1 del artículo 176° del Código tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013). Esto los hace pasibles de una sanción equivalente a una unidad impositiva tributaria (UIT), en aplicación de la Tabla I anexa al vigente Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), que al igual que el régimen tributario, agrupa a ambos contribuyentes en una misma clasificación, esto es, S/ 4200 (cuatro mil trescientos soles), dado que la referida declaración debió haber sido presentada en 2019. Nótese que la sanción prevista para esta infracción tiene el mismo quantum para ambos infractores, pese a contar con disímiles capacidades económicas.

Se aprecia del caso expuesto que, en ninguno de los dos casos se ha observado la real capacidad económica del contribuyente a la hora de determinar y aplicar la sanción, contraviniendo los principios de igualdad, proporcionalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad además del principio de capacidad contributiva, que como se ha desarrollado, permite la aplicación de los demás principios tributarios.

Esto acarrea que, respecto del contribuyente con mayores ingresos reportados, la sanción que se le imponga, no represente un perjuicio económico sustancial, por lo que, la multa no será una herramienta disuasiva y tampoco represiva; en tanto que, para el contribuyente con menores ingresos reportados, la imposición de esa sanción, no solo rebasará el ingreso percibido y seguramente también su capacidad de pago (real y efectiva), considerando la cobertura de las necesidades básicas que debe asumir, sino que además, podría acarrear la imposibilidad del pago de la misma, el inicio de un procedimiento de

cobranza coactiva, el quiebre de su negocio, la confiscatoriedad de sus bienes y eventualmente en algunos casos la decisión de pasar a las filas de la informalidad y en otros el cierre definitivo del negocio. Situación que será evaluada en base a los resultados obtenidos en esta investigación en el capítulo III.

Esta situación, evidencia que resultan válidos los cuestionamientos de los actuales criterios y parámetros empleados en la determinación y aplicación de sanciones tributarias, que distan del cumplimiento de la finalidad perseguida por la facultad punitiva.

Frente a este problema, resulta de imperiosa necesidad replantear los lineamientos en base a los cuales se vienen determinando y aplicando sanciones pecuniarias a los perceptores de rentas empresariales, toda vez que, en la actualidad, la determinación del quantum de las multas en base a la Unidad Impositiva Tributaria, supone una sanción sustancialmente diferenciada en proporción a su real capacidad económica.

Esto nos lleva a analizar la posibilidad de aplicar el principio de capacidad contributiva en materia punitiva tributaria.

El los acápites anteriores se ha dejado sentado que, el principio de capacidad contributiva, reviste una importancia neurálgica en la operativización de todo el sistema tributario y que éste principio además, dota de efectividad al resto de principios que rigen la potestad tributaria, por lo que, es válido y lógico que constituya un principio rector en la labor de determinación y aplicación de sanciones tributarias, a fin de orientar y limitar la actuación del Estado en el ejercicio de su potestad punitiva en aras de garantizar el respeto de los derechos de todo administrado.

Esta tesis, tiene como primer fundamento, la propia naturaleza del principio de capacidad contributiva, como límite y medida de la potestad tributaria, la cual indefectiblemente incluye a la facultad punitiva.

Como se ha analizado, precedentemente, se reconoce en la capacidad contributiva una doble finalidad: a) como la causa necesaria del tributo, que legitima al Estado para determinar los hechos materia de imposición a la luz de las manifestaciones de riqueza con la finalidad de afrontar el gasto público, y b) como límite del poder tributario, en el que la existencia de capacidad contributiva, determinará la obligación del cumplimiento de la

imposición y la racionalidad y proporcionalidad de su quantum, a fin de evitar que ésta devenga en confiscatoria, es decir, actúa como un criterio de justicia.

Nos alejamos de su aplicación como fundamento del deber del administrado a contribuir con el sostenimiento del gasto público, toda vez que, como se ha señalado, la aplicación de sanciones no debe perseguir un fin recaudatorio, a diferencia de la imposición de un tributo. La sanción, tutela la observancia de los preceptos vigentes, con la finalidad de disuadir al contribuyente del incumplimiento de sus obligaciones, al mismo tiempo que cumple un fin represivo; sin embargo, es necesaria la existencia de límites al *ius punendi*, que garanticen el respeto de los derechos del obligado, sin que éste impida que se cumplan los fines del sistema sancionador.

Como segundo fundamento, se encuentra el reconocimiento de la capacidad contributiva como principio implícito en la Constitución que permite operativizar los demás principios incluidos en la carta magna y los incluidos en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), todos estos reconocidos explícitamente como orientadores de la potestad tributaria y su poder punitivo, pero que además, como resalta Freedman (2004), el reconocimiento de límite constitucional que ostenta el principio de capacidad contributiva, debe regir en toda la política tributaria estatal, la cual debe estar orientada a la obtención de la plena efectividad de los derechos humanos.

Esta posición ha sido reconocida por el máximo intérprete de la Constitución en las sentencias analizadas *supra*, tanto respecto a la necesaria proporcionalidad que debe existir entre la sanción y la gravedad y naturaleza del hecho (interés general), como entre la sanción y el nivel de afectación sobre bienes, valores y derechos particulares del contribuyente; sin embargo, a nivel de primera y segunda instancia administrativas, esta postura, no se encuentra amparada, dando por sentado por un lado que, no cabe ponderar la capacidad económica real del infractor a la hora de determinar e imponer una sanción, empleando como fundamento la objetividad de las sanciones tributarias, reservando la aplicación del principio de capacidad contributiva, únicamente en la determinación e imposición de tributos y por otro lado, negando la posibilidad de cuestionar la proporcionalidad de las sanciones tributarias en el marco de un procedimiento contencioso tributario (reclamación y apelación), resaltando que SUNAT, es únicamente un ente aplicador de la sanción que previamente el legislador determinó en cumplimiento de los principios de legalidad y reserva de ley.

Merece además resaltar que los fallos del Tribunal fiscal, desconocen la finalidad del legislador al haber empleado una formula abierta en la redacción del artículo 171° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013) que debería dar pie a la aplicación de todos los principios de orden tributario y supletoriamente los principios generales del derecho.

Lo expuesto, trae como consecuencia que, de presentarse supuestos en los que el administrado considere que existe una desproporcional determinación y aplicación de una sanción tributaria, no existe posibilidad de que pueda accionar su derecho de defensa en el marco de un procedimiento contencioso tributario, pues como se ha expuesto, su petición sería desestimada, quedándole como única posibilidad de defensa, accionar una garantía constitucional.

Lo que incide en que, es necesario afrontar esta problemática desde su origen, esto es: la determinación y aplicación de las sanciones tributarias a la luz del estricto cumplimiento de los principios que rigen esta facultad entre los que se encuentran: los principios de proporcionalidad, igualdad y capacidad contributiva de las infracciones.

Al respecto, Bermúdez Soto (2011), señala como reglas básicas para la imposición de sanciones las siguientes: una sanción mínima, la cual no puede ser menor al beneficio obtenido con su comisión, debe considerar se la gravedad de la infracción cometida, su trascendencia o peligro, la naturaleza y cuantía del daño causado, la situación económica del sujeto infractor, la intencionalidad del autor y la reincidencia.

La inobservancia de las circunstancias económicas del infractor por el actual sistema sancionador tributario, que vulneran los principios de proporcionalidad e igualdad, sustentan la necesidad de emplear criterios de determinación y aplicación de sanciones más adecuados, siendo el que más se acerca a la real capacidad del contribuyente el ingreso, tarea en la que entra a tallar el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, la aplicación de este principio se extiende en dos ámbitos: en primer término, actúa como límite a la labor del legislador al momento de tipificar conductas punibles, determinar su sanción y establecer la entidad encargada de su aplicación; y, en segundo término, como un límite a la facultad discrecional que ostenta la Administración Tributaria al momento de aplicar la sanción tributaria una vez detectada la comisión de la infracción.

Resulta por lo señalado, factible emplear el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias, lo que permitiría ejercer la potestad sancionadora tributaria, sin que se genere una desvalorización de los bienes jurídicos protegidos ni una barrera al cumplimiento de los fines que persigue el *ius punendi*, pero respetando las garantía y derechos de los administrados.



CAPITULO II

LA DESERCIÓN DE EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS CON SANCIONES DESPROPORCIONALES A SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

1. Categorización de rentas y contribuyentes

Nuestra Legislación, concretamente el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004, (en adelante LIR), grava las manifestaciones de riqueza y señala como pasibles de impuesto los siguientes conceptos:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la LIR.

Al generador de estas rentas se le denomina contribuyente, quien es “el que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria” (SUNAT, 2002, p. 33).

El artículo 14° de la citada LIR (2004), establece como sujetos del impuesto a:

- a) Personas naturales
- b) Sucesiones indivisas
- c) Sociedades conyugales (que decidan tributar como tal)
- d) Asociaciones de hecho de profesionales y similares
- e) Personas Jurídicas

Cabe mencionar que, hasta el 31 de diciembre de 2008, las personas naturales tributaban bajo un esquema global, lo cual implicaba la consolidación de las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría, siendo la única independiente a estas las de tercera categoría. A partir del 1 de enero de 2009, con la publicación del Decreto Legislativo N° 972 publicado el 10 de marzo de 2007, Decreto Legislativo sobre el tratamiento de las rentas de capital, se modifica el sistema por uno cedular, considerando a los alquileres (rentas

de primera categoría) y ganancias de capital por enajenación de inmuebles, regalías y la mayoría de los rendimientos de carácter financiero (rentas de segunda categoría) para formar con ellas una cédula independiente, lo propio con las rentas de trabajado (cuarta y quinta).

Definidos los conceptos gravados y los sujetos obligados, el legislador peruano optó por clasificar en categorías los tipos de rentas obtenidos por los contribuyentes, ello con la finalidad de establecer un tratamiento diferenciado. De esa manera, en el artículo 22° de la LIR (2004), encontramos las siguientes categorías:

- a) Primera: Comprende las rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.
- b) Segunda: Son las rentas del capital no comprendidas en la primera categoría.
- c) Tercera: Conformada por las rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley.
- d) Cuarta: Son las rentas del trabajo independiente
- e) Quinta: Abarca las rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

2. **Rentas empresariales**

Como señala Guerra Salvatierra (2000), las rentas empresariales o de tercera categoría, gravan la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas, en las que confluyen inversión de capital y el trabajo y que de conformidad con el inciso d) del artículo 17° del Reglamento de la LIR, (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 1994), se derivan de cualquier actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

De acuerdo con el artículo 28° de la LIR (2004) califican como rentas de tercera categoría las que derivan de:

- a) Comercio
- b) Agentes mediadores
- c) Notarios
- d) Ganancias de capital y operaciones habituales
- e) Personas jurídicas
- f) Asociación o sociedad civil
- g) Otras rentas, no incluidas en las demás categorías

- h) Cesión de bienes
- i) Institución educativa particular

Para efectos de esta investigación nos centraremos en las personas naturales con negocio y concretamente en aquellas que realizan la actividad económica de comisionistas.

2.1. *Personas naturales – Empresas unipersonales.*

Debemos partir por señalar que se otorgan derechos y se imponen obligaciones tanto a las personas naturales, desde su nacimiento hasta su fallecimiento como al grupo de seres humanos organizados colectivamente que conforman una persona jurídica (Espinoza Espinoza, 2003).

En el ámbito civil, se define al primer grupo como personas físicas, individuales o de existencia visible, que tienen capacidad jurídica para adquirir derechos y contraer obligaciones.

A este mismo grupo, en materia tributaria se le denomina “Empresa Unipersonal”, definida como la persona natural con negocio, que realiza actividad empresarial, sin constituir una persona jurídica (SUNAT, 2002, p. 46).

Una de las particularidades de la empresa unipersonal (persona natural con negocio), es que, al no ser una persona jurídica distinta al titular, no posee un patrimonio independiente al de la persona natural, consecuentemente, el patrimonio destinado a tales negocios continúa formando parte del patrimonio de la persona natural que realiza la actividad empresarial (Arce Furuya, 2017). A diferencia de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, donde la responsabilidad legal del titular se encuentra limitada al capital aportado, en el caso de la empresa unipersonal, la responsabilidad de ésta, alcanza al íntegro de su patrimonio

Asimismo, la persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales, deberá consolidar las operaciones de estas empresas para efecto de la declaración y pago del impuesto anual (LIR, 2004, Arts. 14°, 79° y 80°). “Las retribuciones que se asignen los propietarios de las empresas unipersonales constituyen rentas de tercera categoría” (LIR, 2004, Art. 4°) (Decreto Supremo N°122-94-EF, 1994, numeral 4 del inciso c) Art. 20°).

No obstante, lo señalado *supra*, si la persona natural con negocio, percibiera rentas de otras categorías, debe determinar su obligación y pagarla de forma independiente a su renta de tercera categoría, dado que, en este caso en particular, el patrimonio de la persona

proviene de dos fuentes diferentes: tercera categoría y la(s) otra(s) renta(s) generada(s) como se dejó sentado en el análisis contenido en el RTF N° 05005-10-2016, del 25 de mayo de 2016.

2.2. *Personas jurídicas*

En la literatura jurídica se define a la persona jurídica como la organización de personas bajo determinada formalidad establecida y que adquiere tal naturaleza por su inscripción en Registros Públicos o a través de una ley (Espinoza Espinoza, 2003).

Al igual que las personas naturales, están dotadas por el ordenamiento jurídico, para adquirir derechos y contraer obligaciones.

Dese la óptica tributaria, son construcciones jurídicas distintas a las personas que las integran, capaces de realizar actividades económicas por sí mismas y, por lo tanto, susceptibles también de obligaciones tributarias (Guerra Salvatierra, 2020).

De conformidad con la LIR, estas pueden ser: a) de derecho público, que son las Instituciones del estado, excepto las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado, las cuales no son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta (LIR, 2004, Arts. 18); y b) de derecho privado, constituidas por decisión unipersonal o acuerdo de voluntades. En este tipo de personas jurídicas, se encuentran: la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, la Sociedad Anónima Cerrada, entre otras.

3. *Regímenes tributarios*

Los regímenes tributarios, son categorías en las cuales toda persona natural o jurídica receptor de rentas de tercera categoría (renta empresarial) debe estar registrada en la SUNAT. Cada régimen tributario, establece el conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales (pecuniarias) y formales de cada contribuyente (Guerra Salvatierra, 2020).

Asimismo, en el sistema fiscal peruano, los regímenes tributarios, determinan las actividades económicas que pueden o no llevarse a cabo, en cada uno de ellos, así como los topes o limitaciones de cada régimen.

Arias Minaya (2018) señala como justificación para la existencia de regímenes la necesidad de lograr mayor formalidad y consecuentemente la ampliación de la base

tributaria, la reducción de costos de cumplimiento tributario, disminución de la evasión y facilitación de la determinación adecuada de las obligaciones.

A decir de Ruíz de Castilla (2017), nuestro Ordenamiento Jurídico contempla dos regímenes impositivos: a) El régimen tributario común y b) los regímenes tributarios especiales (p. 151) clasificación en base a la que se establecen los siguientes conceptos:

3.1. *El régimen tributario común*

Este se encuentra compuesto por el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, tributos municipales como el Impuesto Predial y los Arbitrios y lo integran las personas naturales, empresas y organizaciones en general, en la medida que posean capacidad contributiva (Ruiz de Castilla, 2017).

Para efectos sistemáticos, el sistema tributario contempla cuatro regímenes tributarios comunes: Nuevo Régimen Único Simplificado, Régimen Especial de Renta, Régimen Mype Tributario y Régimen General.

3.1.1. Nuevo Régimen Único Simplificado – NRUS. Se encuentra regulado por el Decreto Legislativo N° 937, Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado, de 20 de diciembre de 2003. Es el primer régimen en el que se pueden inscribir personas naturales con negocios de menor movimiento económico. Desde el año 2017, sólo pueden ser inscritos en este régimen las personas naturales y sucesiones indivisas cuyos clientes sean consumidores finales. Sólo hasta el ejercicio 2016, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, también podían optar por inscribirse en este régimen dado que, mediante Decreto Legislativo N° 1270, Decreto que modifica el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado y el Código Tributario, publicado el 20 de diciembre de 2016, las excluye.

De conformidad con la Ley del NRUS (2003), los contribuyentes inscritos en el NRUS, pagan una cuota fija mensual en sustitución del IGV e IR, y cuenta con dos categorías comunes y una categoría especial. Dentro de las categorías comunes, la primera está destinada a personas que tienen ingresos o compras de hasta S/ 5000 mensuales (monto bruto) y la segunda, para quienes generen ingresos o compras de hasta S/ 8000 mensuales; la cuota fija mensual es de S/ 20 y S/ 50 respectivamente. En lo que respecta a la categoría especial del NRUS, está dirigida a contribuyentes con ingresos de hasta S/ 60 000 anuales, que se dediquen a la venta de productos que gozan de exoneración del IGV en mercados o

centros de abastos o se dediquen al cultivo de productos agrícolas y estos sean vendidos en estado natural.

La Ley del NRUS (2003), en su artículo 3, establece algunas restricciones, dentro de las que se encuentran la imposibilidad de desempeñar la actividad económica de comisionistas.

3.1.2. Régimen Especial del Impuesto a la Renta – RER. Se encuentra regulado en el capítulo XV de la LIR (2004). Pueden inscribirse en este régimen personas naturales y jurídicas, así como sucesiones indivisas y sociedades conyugales con la condición de domiciliadas en el país que obtengan ingresos originados en el comercio y/o industria y prestación de servicios.

De conformidad con su normativa, los impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente inscrito en este régimen son: el IGV equivalente al 18% (la tasa es del 16% a la que se le añade la tasa de 2% del Impuesto de Promoción Municipal -IPM) y el IR el cual equivale al 1.5% de los ingresos netos. Ambos impuestos son de periodicidad mensual.

El tope de ingresos o adquisiciones (calculados independientemente) es de S/ 525000 anuales. Este régimen, no contempla topes mensuales.

En la misma línea del régimen anterior, también existen algunas restricciones como la de desarrollar la actividad económica de comisionista (LIR, 2004, Art. 118°).

3.1.3. Régimen General del Impuesto a la Renta. Del mismo modo que el Régimen Especial, este régimen se encuentra dirigido tanto a personas naturales como jurídicas. Aragón Colque (2020), dentro de sus características principales establece las siguientes:

- En este régimen el Impuesto a la Renta grava las utilidades: diferencia entre ingresos y gastos aceptados.
- Es fuente generadora de renta: capital y trabajo.
- Se permite la deducción de gastos.
- Se debe realizar pagos a cuenta mensuales por el Impuesto a la Renta.
- Se presenta una declaración Anual.
- Se puede desarrollar cualquier actividad sin límite de ingresos.
- Se puede emitir todo tipo de comprobantes de pago.
- Contempla el arrastre de pérdidas.

Los impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente inscrito en este régimen son: el IGV equivalente al 18% (la tasa es del 16% a la que se le añade la tasa de 2% del Impuesto de Promoción Municipal -IPM), el cual es de periodicidad mensual, y el IR, de periodicidad anual que equivale al 29.5% de la utilidad obtenida al término del ejercicio, de conformidad con el artículo 55° de la LIR; no obstante, respecto de este impuesto, el contribuyente se encuentra obligado a efectuar pagos a cuenta mensuales cuyo calculo podrá ser del 1.5% o aplicando un coeficiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Este régimen no establece topes de ingresos ni de compras mensuales ni anuales y permite llevar a cabo toda actividad económica lícita, incluida la de comisionista.

3.1.4. Régimen Mype Tributario (RMT). Mediante el Decreto Legislativo N° 1269, publicado el 20 de diciembre de 2016 y vigente desde el 01 de enero del 2017, se creó un cuarto régimen tributario, denominado Mype Tributario en el que pueden inscribirse personas naturales, jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, al igual que asociaciones de hecho de profesionales y que generen rentas de tercera categoría, y cuenten con la condición de domiciliadas en el país cuyos ingresos netos no superen las 1700 UIT en el ejercicio gravable.

Los impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente inscrito en este régimen son: el IGV equivalente al 18% (la tasa es del 16% a la que se le añade la tasa de 2% del Impuesto de Promoción Municipal -IPM), el cual es de periodicidad mensual, y el IR, de periodicidad anual que tiene una tasa equivalente al 10% cuando la utilidad obtenida al término del ejercicio no supera las 15 UIT, y una tasa del 29.5% cuando se superan las 15 UIT. En este régimen también se efectúan pagos a cuenta del IR mensualmente con una tasa del 1% o 1.5% o un coeficiente de conformidad con el artículo 85° de la LIR.

Los contribuyentes en este régimen que obtengan ingresos netos anuales en el ejercicio no mayores a 300 UIT declararán y efectuarán un pago a cuenta del impuesto a la renta que equivalente al uno por ciento (1,0%) de los ingresos netos obtenidos en el mes y si superan dicho límite, será del 1.5% o coeficiente.

Este régimen no contempla topes mensuales, pero si uno anual que es el de 1700 UIT y junto con el régimen general, son los dos únicos que permiten llevar a cabo la actividad económica de comisionista

3.2. *Regímenes tributarios especiales*

Estos Regímenes son dirigidos a un sector económico específico o para ser aplicados a un espacio geográfico en particular, puesto que, establecen la aplicación de exoneraciones, beneficios e incentivos, con la finalidad de atraer las inversiones. Dentro de los regímenes especiales que contempla nuestra actual legislación se encuentran: Ley General de Minería cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, publicado el 4 de junio de 1992 y Ley N° 27037, Ley de promoción de la Amazonia, publicada el 9 de julio de 2011 (Ruiz de Castilla, 2017, p. 151).

4. Contrato de comisión mercantil

Es definido como un “contrato de gestión de los intereses del otro”, por el cual el sujeto llamado comitente encarga al comisionista la ejecución o conclusión de un negocio “a su nombre o en representación del comitente, pero siempre a cuenta de este, a cambio de un premio o comisión” (Garrigues, 1987, p. 101).

Uría (2000), define a este contrato como un convenio entre dos sujetos que realizan actividad de comercio entre un comerciante y un tercero, por el cual una de las partes, denominada comisionista “se obliga a realizar, por encargo y obra de la otra, llamada comitente, una o varias operaciones mercantiles” (p.720).

En la misma línea, Montoya Alberti, (2006), señala que la comisión mercantil tiene dos requisitos: a) objetivo, que implica que la comisión tenga por objeto un acto u operación de comercio; y otro subjetivo, que el comisionista sea comerciante o agente mediador.

En el ordenamiento jurídico peruano, se dispone que “se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista” (Código de Comercio, 1902, Art. 237).

4.1. Elementos del contrato de comisión mercantil

Egas de Castro (1991), señala que los elementos de los contratos de comisión mercantil pueden ser personales o reales:

4.1.1.Elementos personales.

- a) **Comitente.** Es quien encarga la ejecución de la gestión de un negocio y puede actuar de manera personal siempre que cuente con capacidad civil para contratar, o a través de un representante legal, quien también debe ostentar capacidad de ejercicio y goce.
- b) **Comisionista.** Es la persona que ejecuta los actos de comercio, a nombre de otro o propio, pero por cuenta de un comitente.

4.1.2. Elemento real. Es el contenido de la comisión el cual podría vincularse a cualquier acto de comercio.

4.2. Clases de comisión mercantil

El Código de Comercio (1902), establece que el comisionista puede actuar en nombre propio o en el de su comitente, lo que doctrinariamente ha dado lugar a las denominadas: comisión mercantil directa e indirecta.

Al respecto, Montoya Alberti, (2006) desarrolla la siguiente clasificación:

4.2.1. Comisión mercantil indirecta. Se presenta cuando el comisionista actúa en nombre propio y “queda obligado de modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las partes con quienes contrate, las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni este contra aquellas” (p. 13).

4.2.2. Comisión mercantil directa. Se da cuando el comisionista actúa en nombre del comitente, “el contrato y las acciones que de él derivan se producirán entre el comitente y la persona que contrató con el comisionista” (p. 13).

Otra clasificación es la realizada por la Organización Mundial de Comercio (OMC, 1994) en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana aceptada por el Perú con fecha 2 de marzo de 1994:

4.2.3. Comisionista de venta. Es el sujeto que actúa por cuenta del vendedor; contacta clientes, realiza el recojo de pedidos e incluso podría asumir su almacenamiento y entrega. El monto recibido por la concertación del contrato de venta, constituye la comisión de venta.

4.2.4. Comisionista de compra. Es quien actúa por cuenta de un comprador. El servicio consiste en contactar proveedores por cuenta del comprado, realizando el recojo de muestras, verificación de los productos, y eventualmente contratando el seguro, traslado, depósito y entrega de los mismos. La contraprestación que recibe a cambio por parte del comprador es la comisión de compra y es adicional al pago por los productos.

4.3. Obligaciones del comisionista

Conforme el Código de Comercio (1902), son obligaciones del comisionista las siguientes:

- a) El cumplimiento de la comisión aceptada
- b) Prestar la debida diligencia en la custodia y conservación de los efectos que el comitente le haya remitido
- c) Acatar las instrucciones recibidas, consultando lo no previsto y no actuar en ningún caso contra la disposición expresa del comitente, toda vez que puede ser conminado al pago de los daños y perjuicios ocasionados.
- d) Comunicar frecuentemente al comitente sobre su gestión
- e) Defender los intereses del comitente
- f) Rendición de cuentas
- g) Responder de la conservación de las mercancías que tenga en su poder por cuenta ajena
- h) Hacer constar las averías y deterioros de las mercaderías
- i) No intervenir como contraparte

4.4. Obligaciones del comitente

Conforme el Código de Comercio, son obligaciones del comitente las siguientes:

- a) Abonar el pago de la comisión pactada o en su defecto lo que corresponda de acuerdo a la práctica mercantil. En ambos casos corresponde a un porcentaje sobre el importe de la operación encomendada.
- b) Proveer al comisionista de los fondos necesarios para el desempeño de la comisión y retribuir sus gastos.

4.5. Extinción del Contrato de Comisión Mercantil

Montoya Alberti (2006) refiere que al igual que cualquier otra figura contractual, son causales de extinción: la realización del objeto pactado, el vencimiento del plazo señalado, la imposibilidad de ejecutarlo; no obstante, existen también causas de extinción propias de este contrato, propias a su naturaleza y que son: la revocación declarada por el comitente y la muerte o inhabilitación del comisionista (Código de Comercio, 1902, Art. 274), o las que prevé el derecho común (Código Civil, 1984, incs. 1,3 y 4 del art. 1649) a excepción del fallecimiento del comitente, dado que los herederos del comitente o quienes ejercen su

representación podrían revocar el contrato, distinto al supuesto de fallecimiento del comisionista, circunstancia que si originaría la extinción del contrato por su naturaleza personal.

5. Tratamiento tributario del contrato de comisión mercantil

De acuerdo al inciso b) del artículo 28° de la LIR (2004), califican como rentas de tercera categoría entre otras, “las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar”.

Asimismo, el inciso a) del artículo 17° del Reglamento de la LIR, considera agentes mediadores de comercio a los corredores de seguro y comisionistas mercantiles.

Esto implica que toda persona natural o jurídica que realice las actividades de comisionista, deberá regirse por las obligaciones que se imponen a los perceptores de rentas empresariales como lo ha dejado sentado SUNAT en los siguientes informes:

Los ingresos obtenidos por persona natural, comisionista domiciliado en el Perú, se encuentran afectos al Impuesto a la IR e IGV y debe emitir facturas y boletas (SUNAT, Informe N° 052-2009-SUNAT/2B0000, 2009).

La comisión mercantil se configura al verificarse si en mérito a un mandato en una de las partes (comisionista) se obliga a realizar acciones comerciales en nombre propio o en el de su comitente, por cuenta y en interés del último (SUNAT, Informe N° 154-2006-SUNAT/2B0000, 2006).

Pronunciamientos similares se han dejado sentados en los informes N° 055-2013-SUNAT/4B0000 y N° 102-2012-SUNAT/4B0000.

Del mismo modo, el Tribunal Fiscal establece que para que se configure la comisión mercantil debe existir una operación comercial, además señala que las partes del contrato o una de ellas deben ser comerciantes o agentes mediadores, el comisionista debe realizar la actividad comercial, y agrega que éste además debe aportar capital o recibir mercaderías y disponer de ellas, incluso anticipar fondos o efectuar el cobro de la totalidad del servicio y tener la disposición de éstos (Tribunal Fiscal, RTF N° 7132-4-2014, 2014).

Ahora bien, para efectos de esta investigación nos centraremos en los regímenes tributarios que en el Perú permiten desarrollar la actividad de comisionista.

5.1. *Regímenes tributarios que permiten desarrollar la actividad económica de comisión mercantil.*

Como se ha desarrollado en este capítulo, en el Perú existen cuatro regímenes tributarios que permiten desarrollar actividad empresarial: NRUS, RER, RMT y RG; no obstante, existen algunas restricciones que la norma establece a la hora de determinar o escoger a alguno de ellos, como el caso de la actividad económica de comisión mercantil.

De ese modo, el inciso b) del artículo 118° del Texto Único Ordenado de la LIR (2004), establece que se no se encuentran comprendidos en el Régimen Especial de Renta, entre otros, los sujetos que sean comisionistas. Idéntica restricción introdujo el legislador en la Ley del NRUS (Decreto Legislativo N° 937, 2003, Art. 3).

Por lo que el único régimen tributario al que los comisionistas podían acceder hasta el 2016, era el Régimen General del Impuesto a la Renta y a partir del 2017, también pueden inscribirse en el Régimen Mype Tributario, de conformidad con el artículo 2° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1269, establecido por Decreto Supremo N° 403-2016-EF, publicado el 31 de diciembre 2016, que extiende al régimen mype tributario las disposiciones del reglamento de la LIR en lo no previsto en su normativa especial.

5.2. *Aplicación de sanciones tributarias a empresas unipersonales comisionistas*

Como se tiene dicho, quienes se desempeñen como comisionistas, sólo podrían optar por inscribirse en el Régimen General de Renta o en el Régimen Mype Tributario, independientemente de tratarse de personas naturales o jurídicas o de los ingresos que reporten, con la salvedad de que, no podrían mantenerse en el Régimen Mype Tributario de superar las 1700 UIT en ingresos netos anuales.

Consecuentemente, de detectarse la comisión de una infracción por un contribuyente comisionista, le será aplicable la sanción y cuantía prevista en la Tabla I anexa al Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), situación que conforme se ha analizado en el capítulo I de esta investigación, ha devenido en la imposición de sanciones desproporcionales a la capacidad económica del infractor y que se evidenciara en la presentación y análisis de resultados.

Delimitados estos conceptos, corresponde analizar la cultura, conciencia y el cumplimiento tributario, a fin de comprender los factores que vienen determinando la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en el Perú y el rol que estaría

cumpliendo el actual diseño del poder punitivo tributario en el problema planteado en esta investigación.

6. Cumplimiento tributario

El cumplimiento tributario consiste en la observación por parte de los contribuyentes de las obligaciones tributarias formales y sustanciales que asumen, y su cumplimiento de manera oportuna, tales como la presentación de las declaraciones, registro de sus operaciones en los libros contables, emisión de comprobantes, pago de los tributos determinados entre otros (SUNAT, 2003).

Del análisis de las Políticas Fiscales de los países de América Latina que realizan organismos internacionales, se observa un cambio sustancial en los últimos años, en la percepción del incumplimiento tributario, así como de los objetivos estratégicos planteados para combatirlo.

El BID en su estudio “Estado de la Administración Tributaria en América Latina 2006-2010” (BID, 2013), señala que la aplicación de sanciones tributarias, constituye un aspecto clave para la aplicación de un sistema tributario. Agrega que las sanciones deben ser lo suficientemente drásticas para desincentivar el incumplimiento, pero resalta la necesidad de que también sean proporcionales, de lo contrario éstas resultan inaplicables y generan rechazo social.

No obstante, en la actualidad, sin descartar la finalidad que la aplicación de sanciones tiene como herramienta disuasiva, se ha otorgado a los Estados la tarea de implementar una sólida cultura tributaria con el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Al respecto, el BID (2013) ha resaltado que la percepción que la ciudadanía tiene de la Administración tributaria determina la conciencia fiscal y consecuentemente el cumplimiento voluntario.

Por lo que su fomento depende de las políticas de cada Estado y debe empezar a jugar un rol protagónico en la educación tributaria más aún que el que se le ha venido otorgando a los sistemas sancionatorios para disminuir las brechas de incumplimiento.

6.1. *Cultura tributaria*

La cultura tributaria, es definida como el nivel de conocimientos que los ciudadanos tienen sobre la tributación, así como el conjunto de apreciaciones, hábitos y conductas que una determinada sociedad manifiesta respecto a ésta (Roca, 2008) y se identifica con el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias por parte del contribuyente (Armas & Colmenares, 2009).

La importancia que tiene la existencia de una real cultura tributaria, parte de la idea de justicia tributaria, que una vez interiorizada y percibida por el ciudadano, promoverá en él la necesidad de un cumplimiento óptimo y oportuno, tal como lo señala Rodríguez (2011).

En el Perú, el fomento de la cultura tributaria, está a cargo de la SUNAT, de conformidad con el artículo 4° del Reglamento de Organización y Funciones aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT, del 30 de abril de 2014 y modificatorias, entidad que a lo largo de los años, ha venido otorgando a la cultura tributaria un rol cada vez más significativo en el cumplimiento de las políticas fiscales, diseñando y modificando las estrategias para su difusión y para conseguir resultados cada vez más efectivos.

Dentro de los Objetivos Estratégicos aprobados en el Plan Estratégico Institucional 2018-2020 de la SUNAT, se establecieron mejorar el cumplimiento tributario y aduanero y reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.

En este contexto, la Gerencia de Cultura Tributaria y Aduanera del Instituto Aduanero y Tributario (IAT) de la SUNAT estuvo comprometida durante el año 2018 con siete programas direccionados a este objetivo y por los cuales se realizaron 136 actividades, todas ellas con el objetivo de fomentar la cultura tributaria y aduanera en los diferentes estamentos de la sociedad entre los que se realizaron capacitaciones a maestros, visitas a escuelas, se estableció la semana de la educación tributaria, se crearon núcleos de apoyo contable y fiscal con apoyo de universidades, se organizaron encuentros universitarios, se creó el voluntariado SUNAT entre trabajadores de la misma entidad para realizar actividades de educación tributaria y se llevaron a cabo charlas de capacitación a MYPES y emprendedores, brindando asistencia y orientación de acuerdo a cada uno de sus rubros económicos.

6.2. *Conciencia tributaria*

Mientras que la cultura tributaria es colectiva, la conciencia tributaria es personal y es definida como la “interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados” (Alva Mateucci J. , 1995).

Sobre este tema, Rodríguez (2011), realiza una interesante clasificación de los contribuyentes tomando como criterio la conciencia tributaria: Uno de los tipos de contribuyentes en su análisis, recibe la denominación de “responsable” y es descrito como aquel que cuenta con conciencia tributaria, lo que lo motiva a un cumplimiento voluntario y lo entiende como necesario para mejorar la fiscalidad. Por otro lado, se encuentra el contribuyente “resignado”, quien cumple de manera reactiva la obligación impuesta. En una tercera clasificación se encuentra el “eludidor”, quien empleando su intelecto busca la forma de incumplir la obligación tributaria y en una última clasificación ubica al evasor, cuya conducta se encuentra al margen de la legalidad.

Es tarea pues de los estados y de las administraciones tributaria, lograr una conciencia tributaria ideal, que genere un cumplimiento no generado por el temor a la sanción, sino por una motivación intrínseca (Bravo Salas, 2011).

6.2.1. **Elementos de la conciencia tributaria**

Alva Mateucci (1995), señala como elementos de la conciencia tributaria: a la interiorización de los deberes tributarios, sin embargo, el autor la condiciona a la percepción de riesgo frente al incumplimiento. Como segundo elemento ubica al cumplimiento voluntario y como resultado de éste señala un tercer elemento que es el beneficio común al poder acceder a los servicios que el Estado proporciona en base a la recaudación.

6.3. *Incumplimiento tributario*

El incumplimiento tributario es definido por SUNAT en el Informe N° 027-2016-SUNAT/5A1000, como la conducta del contribuyente dirigida a evitar o minimizar el pago de sus obligaciones tributarias y agrega que este concepto comprende la evasión y elusión (SUNAT, 2016).

Al respecto, en la última estimación de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2019), se señala que la tasa de incumplimiento continúa siendo elevada, y ciertos países dentro de los que se encuentra el Perú, recaudan menos de la mitad de los recursos que sus sistemas tributarios deberían generar.

A continuación, se detallan las principales modalidades de incumplimiento tributario, figuras que no deben confundirse con herramientas legales y válidas como son el planeamiento tributario y la economía de opción de las que también se hará un desarrollo conceptual:

6.3.1. Evasión. La evasión tributaria implica la violación de la ley, mediante “la subvaluación de los ingresos o la sobrevaluación de los gastos” (Arias Minaya, 2018, p. 57). Esta conducta es considerada ilícita, por lo que es sancionable de acuerdo a nuestra legislación.

Benites-Chapoñán, (2017, p. 11), da a conocer que la evasión puede presentarse de manera involuntaria cuando se origina en el error o desconocimiento del contribuyente o de manera voluntaria, es decir con una manifiesta intención de incumplir.

6.3.2. Elusión. SUNAT (2016), define a la elusión como el uso de los vacíos de la ley para reducir las cargas tributarias empleando medios contemplados en la ley y agrega que es característica de esta figura el aprovechamiento de imprecisiones o ambigüedades en la norma.

6.3.3. Planeamiento tributario o economía de opción. Vélchez Olivares (2006) lo define como el estudio que busca proyectar resultados tributarios y económicos con el fin de que orientar las decisiones y operaciones más convenientes para la empresa minimizando el costo fiscal empleando medios legítimos.

Empleando la economía de opción el contribuyente puede decidir por una forma de organización empresarial determinada o un régimen tributario que le permitan alcanzar los

objetivos planteados, reduciendo o eliminando una carga fiscal innecesaria (Matus Fuentes, 2017).

Corneel, (1967), señala que en la elaboración del planeamiento tributario deben considerarse los cambios normativos, los procedimientos y las situaciones de hecho que favorecerían a la reducción del tributo o la postergación de su pago. Agrega que en base a estos aspectos y en aplicación de reglas lógicas y psicológicas y con una visión empresarial se efectúa el diseño de del planeamiento tributario más adecuada para la empresa.

Ahora bien, no existe un modelo exclusivo de planeamiento tributario, puesto que cada empresa o negocio posee características y necesidades distintas; sin embargo, todo planeamiento tributario debe alcanzar dos objetivos a criterio de Hernando Bedoya (2011): optimizar la elaboración, preparación y liquidación de los gravámenes y la eliminación del riesgo de ser pasible de sanciones.

Sin embargo, la característica que diferencia el planeamiento tributario, de las figuras de incumplimiento tributario, es el empleo de medios lícitos con el objetivo de reducir las cargas tributarias (Villa Frey, 1999).

6.3.4. Causas del incumplimiento tributario. El incumplimiento de las obligaciones tributarias puede deberse a varios factores. Desde la posición de Arias Minaya, (2018, p. 54) un enfoque para identificarlos es el de las brechas de incumplimiento, que distingue entre contribuyentes no están inscritos; contribuyentes inscritos, que no declaran sus impuestos; contribuyentes que determinan sus obligaciones, pero no las pagan; y contribuyentes que declaran datos ajenos a la realidad.

Un esquema de lo expuesto se aprecia en la siguiente tabla:

Tabla 4

Tipificación el incumplimiento

Brecha	Tipificación
No inscritos	Informalidad
Inscrito que no declara	Informalidad
Declara, pero no paga	Morosidad
No declara con veracidad	Evasión - Elusión

Nota: Elaborado a partir de (Arias Minaya, 2018).

Sin embargo, la perspectiva de incumplimiento tributario planteada por Arias Minaya, coincide con una línea que a decir de Mckerchar. M, (2003, citada en Sotelo Castañeda, 2009), pertenece al sector de la literatura jurídica que asocia el incumplimiento con la decisión deliberada del contribuyente de evadir, sin considerar que con base en diferentes estudios de la conducta humana otros factores que también determinan el incumplimiento.

Sobre este punto expuesto, el CIAT (2010) ha señalado como circunstancias que pueden contribuir al incumplimiento tributario las siguientes: a) la resistencia natural al cumplimiento entendida como la tendencia a la ilegalidad y a la anomia, b) declaraciones juradas erradas por interpretaciones equívocas la normativa tributaria, desconocimiento o errores involuntarios motivados por la complejidad de los procedimientos o los preceptos que conforman el sistema tributario y c) la omisión de presentación y/o pago de los saldos adeudados.

Un estudio más profundo sobre las causas del incumplimiento tributario fue plasmado en “La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria – Un estudio para América Latina” de Castañeda Rodríguez (2017), en el que se concluye que la vulneración del principio de equidad tributaria promueve una menor moral tributaria lo que además ocasiona mayores tasas de evasión. Agrega que los factores que determinan esta percepción son la falta de un tratamiento equitativo hacia los contribuyentes por parte del estado, afectaciones a bases gravables, existencia de exenciones especiales o aplicación de tarifas diferenciales no adecuadas a las capacidades económicas de los sujetos.

6.3.5. Medidas que se toman frente al incumplimiento tributario. La Administración Tributaria se encuentra facultada para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, empleando como herramienta principal para conseguir este objetivo el procedimiento de fiscalización, el cual es definido como “el conjunto de actos y actuaciones realizados para verificar y determinar la situación jurídica de un deudor tributario respecto de un tributo y periodo determinados” (Aragón Colque, 2020).

Mediante el procedimiento de fiscalización, que puede ser parcial o definitivo, se comprobará la correcta determinación de la obligación tributaria.

Este procedimiento se encuentra regulado en los artículos 61° y siguientes contenidos en el Libro II del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Asimismo, de determinarse el incumplimiento de la obligación tributaria, esto es, la comisión de una infracción, se aplicarán las sanciones correspondientes de conformidad con lo establecido en el Libro IV del mismo Código, como se ha analizado ampliamente en el capítulo I.

No obstante, en la opinión de Roca Ruano (2008), la existencia de mecanismos de control y sanción frente al incumplimiento tributario, permiten alcanzar los objetivos de la recaudación en base a un cumplimiento coaccionado y eventualmente resistido, por lo que, argumenta que lo más óptimo para un sistema tributario más sólido y sostenible es lograr el un compromiso voluntario y responsable por parte de la ciudadanía.

Así también, el CIAT (2010), establece la necesidad de que las Administraciones Tributarias planteen estrategias para facilitar, controlar e inducir al cumplimiento voluntario, y enfatiza que las sociedades mostrarán un compromiso mayor y permanente con el cumplimiento de sus deberes a nivel fiscal, cuando perciban un sistema fiscal equitativo, eficiente y justo y un Estado que emplea de manera racional la recaudación.

Respecto a los factores que determinan el éxito de las estrategias y programas establecidos por las Administraciones tributarias el CIAT (2010) plantea: la capacidad de entender los factores que condicionan el incumplimiento y la capacidad de detectar de manera efectiva los riesgos de cumplimiento para aplicar las acciones de imposición necesarias.

Lo expuesto, resalta la necesidad de que un sistema tributario debe recaer en dos pilares: el primero, vinculado a la orientación y servicios prestados al contribuyente con la finalidad de promover una cultura de cumplimiento voluntario y el segundo, la capacidad de determinar y reprimir las conductas ilícitas, a través de las acciones de control de cumplimiento, cobranzas coactivas y aplicación de sanciones. (Baer, 2006).

En el Perú, pese a los avances obtenidos con las políticas fiscales de los últimos años, no se ha podido disminuir sustancialmente las tasas de incumplimiento tributario. Se mantiene un alto grado de evasión y elusión de impuestos, el cual según el MMM 2020-2023, asciende a 7,1% del PBI y es uno de los más altos de la región. Para combatirlos, se han venido aprobando medidas como la digitalización del sistema tributario y adecuación del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), a las prácticas

recomendadas por la OCDE, la eliminación de beneficios tributarios y la mejora de los servicios a favor del contribuyente (MEF, 2020).

En ese marco, mediante Resolución de Superintendencia N° 189-2017/SUNAT, emitida el 31 de julio de 2017, se aprobó el Plan Estratégico Institucional de la SUNAT para el periodo 2018-2019, en el que se plantearon entre otras, las siguientes medidas dirigidas a fomentar el cumplimiento voluntario y contrarrestar la informalidad:

- a) La simplificación del régimen tributario dirigido a las pequeñas empresas fomentando la formalidad e incentivando su crecimiento.
- b) Simplificación de procedimientos y virtualización, centrando los esfuerzos en la formalización y disminuyendo las medidas de sanción.
- c) Reformar los servicios administrativos intersectorialmente para facilitar y promover la formalización y crecimiento de pequeñas empresas.

Similar óptica es la que se ha empleado en el Plan Operativo Multianual de la SUNAT para los años 2021-2023, aprobado por Resolución de Superintendencia N. 110 – 2020/SUNAT, modificada por las Resoluciones de Superintendencia Nros. 112-2020/SUNAT y 128-2020/SUNAT emitidas el 02 y 28 de julio de 2020 respectivamente, siendo los objetivos más trascendentes para efectos de esta tesis: la mejora del cumplimiento tributario y aduanero y la reducción de los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.

Cabe dejar sentado que, en nuestro país las tasas de incumplimiento de obligaciones sustanciales, se encuentran reflejadas, no sólo por los tributos no pagados, sino también en las sanciones impuestas como resultado de la comisión de infracciones lo que nos permite apreciar diferentes tipos de comportamientos en los contribuyentes del sector empresarial, situación que analizaremos en cifras cuando desarrollemos los resultados de la investigación:

- a) Contribuyentes pagan de las sanciones sin que ésto genere un perjuicio económico sustancial.
- b) Contribuyentes que efectúan el pago de las sanciones impuestas, pero cuyo monto genera un detrimento económico en la empresa que acarrea la imposibilidad del cumplimiento del resto de las acreencias asumidas sin que se genere el quiebre o cierre del negocio o que deciden pasar a las líneas de la informalidad.

7. Deserción empresarial de empresas unipersonales

La deserción empresarial, entendida como el cierre o cese definitivo de las actividades económicas de comercio o industria desarrolladas tanto por personas naturales como jurídicas, obedecen a diferentes factores, dentro de los que no son ajenas las regulaciones de orden tributario, tanto las referidas a la imposición de tributos como de sanciones.

En este acápite desarrollaremos el rol que juegan la percepción que tiene el empresario peruano sobre la administración tributaria y la determinación y aplicación de sanciones tributarias en la decisión de la empresa unipersonal de cesar sus actividades.

7.1. Factores que determinan la deserción empresarial

Burguete, (2013) señala que, dentro de los factores que en materia económica se conocen como amenazas que pueden llevar al cierre o cese de actividades empresariales, se encuentran:

- a) La mala gestión empresarial
- b) La insuficiencia de capital
- c) La mala ubicación geográfica y en el mercado
- d) La falta de planificación
- e) Crecimiento desmesurado
- f) Tecnología nula u obsoleta
- g) Falta de flexibilidad

Por su parte los especialistas contables, consideran que la quiebra es el principal factor que determina el cierre o cese de actividades y la definen como el cese de las actividades económicas de una persona jurídica o natural por la falta de liquidez, lo que le impide el cumplimiento de las deudas asumidas. (Perú Contable, 2017)

Este problema que puede catalogarse como económico y social, ha merecido diferentes estudios que revelan como factores determinantes de deserción empresarial, entre otros, las cargas tributarias, así como el desconocimiento y falta de capacitación tal como lo destaca Alva (2017) y cuyos resultados se grafican a continuación:

Tabla 5
Factores de fracaso empresarial Lussier (1996)

Factores de fracaso empresarial Lussier (1996)	
Subcapitalización y los altos costos fijos	32 %
Recesión económica	30 %
Problemas con acreedores	23 %
Atrasos en el cobro de cuentas	8 %
Problemas tributarios	8 %
Pérdida de clientes principales	6 %
Mala gestión	5 %
Los socios, sobrecrecimiento y robo	3 %

Nota: Cuadro de elaboración propia a partir del trabajo de Alva (2017).

Tabla 6
Factores de fracaso empresarial (Microempresas) Bonacim, Cunha y Correa (2009)

Factores de fracaso empresarial (Microempresas) Bonacim, Cunha y Correa (2009)	
Orden	Factor
1	Falta de capacitación en gestión
2	Falta de plan de negocios
3	Timing del producto
4	Clientes morosos
5	Alta carga tributaria
6	Fuerte competencia
7	Falta de mano de obra especializada
8	Ausencia de financiamiento de capital de trabajo
9	Mala ubicación comercial
10	Poca clientela
11	Baja fidelidad de clientes
12	Problemas financieros

Nota: Cuadro de elaboración propia a partir del trabajo de Alva (2017).

Tabla 7
Factores de fracaso empresarial Santini (2015)

Factores de fracaso empresarial Santini (2015)	
Falta de clientes	45.1%
Falta de capital de trabajo	31.40%
Alta carga tributaria	29.5%
Punto inapropiado	21%
Recesión económica del país	17%
Clientes mal pagadores	13.5%
Falta de conocimiento del negocio	10.7%
Fuerte competencia	9.6%
Problemas financieros	6.69%
Falta de mano de obra	6.2%
Falta de crédito	4.9%
Otros motivos	17.45%

Nota: Cuadro de elaboración propia a partir del trabajo de Alva (2017).

7.2. *Deserción empresarial en el Perú*

Según el Informe Técnico Demografía Empresarial del (INEI, 2020), publicado en febrero de 2020, al 31 de diciembre de 2019, la mayoría de empresas en el Perú son personas naturales con negocio (empresas unipersonales), en su mayoría caracterizadas por ser de subsistencia o sobrevivencia y son las que reportan una mayor tasa de deserción al cierre del ejercicio.

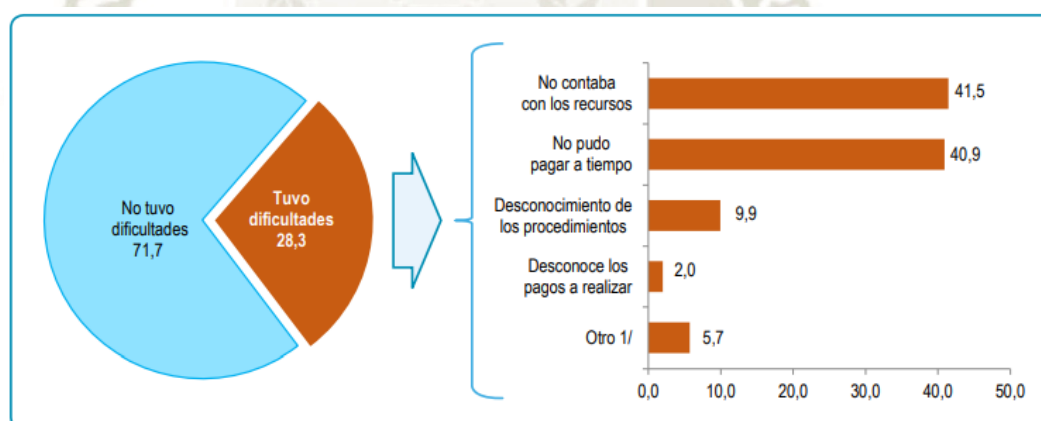
Con el objetivo de tratar de determinar las causas de este fenómeno, en este estudio se concluyó que, el gran porcentaje de empresas unipersonales, inician con capitales pequeños y suelen presentar bajos índices de productividad e ingresos, no suelen contar con asesoramiento empresarial, tributario ni contable, pues la mayoría opta por administrar y dirigir personalmente sus negocios, sin contar con la capacitación suficiente para hacerlo, situación que pone a este grupo en suma desventaja respecto de conglomerados

empresariales o empresas con mayores ingresos quienes si cuentan con herramientas de planeamiento empresarial y fiscal.

Asimismo, en la Encuesta Nacional de Empresas 2015, autorizada mediante Resolución Jefatural N° 359-2015-INEI, publicada el 1 de octubre de 2015 y ejecutada del 01 al 30 de octubre de 2015, que contó con una muestra de 19204 unidades productivas a nivel nacional, y que tuvo como objetivo conocer las características, organización, gestión de productos, uso de tecnología, percepción sobre regulaciones y seguimiento de indicadores de desempeño, entre otros aspectos del sector empresarial, se señala que el 28,3% de las empresas presentaron dificultades en el pago de sus impuestos durante el año 2014. Asimismo, destaca el 41,5% que presentó escasez de recursos, seguido del 40,9% que señaló no poder pagar a tiempo sus impuestos y el 9,9% de empresas indicó desconocer los procedimientos, entre las principales dificultades presentadas (INEI, 2017).

Gráfico 1

Empresas, según dificultades presentadas en el pago de sus impuestos



1/ Incluye: Trámites burocráticos, excesiva presión tributaria, fallas en el sistema de SUNAT, entre otros.
Periodo de referencia 2014.

Nota: Obtenido de (INEI, 2017).

En este contexto, cabe cuestionarnos cuál es la percepción que tiene el sector empresarial sobre la regulación tributaria y cuál es la incidencia de ésta en su deserción.

7.2.1. Percepción que tiene el sector empresarial sobre la regulación tributaria.

Son muchos los canales que los contribuyentes, sobre todo los generadores de las denominadas rentas empresariales, han empleado para manifestar su opinión sobre políticas empleadas por la Administración Tributaria, en el ejercicio de su facultad de recaudación y fundamentalmente en la determinación y aplicación de sanciones. A continuación, analizaremos algunos de los estudios que han logrado medir esta percepción

7.2.1.1. Estudio de la situación actual de las empresas peruanas. En el “Estudio de la situación actual de las empresas peruanas. Los determinantes de su productividad y orientación exportadora”, elaborado por el Ministerio de la Producción, (PRODUCE, 2017), se midió la percepción acerca de las regulaciones en materia tributaria que afectan negativamente a las empresas por estrato, y que afectan el cumplimiento tributario, dando como resultado que para el 76.4% de microempresas, los procedimientos de fiscalización de SUNAT son excesivos y para el 29.7% los procedimientos tributarios son muy complicados.

Tabla 8

Percepción acerca de las regulaciones que afectan negativamente a las empresas en materia tributaria, por estrato

Estrato empresarial	Regulaciones en materia tributaria	
	Los procedimientos tributarios son complicados	La labor de fiscalización de SUNAT es excesiva
Gran empresa	29.1%	22.4%
Mediana Empresa	44.2%	44.5%
Pequeña empresa	26.2%	23.4%
Microempresa	29.7%	28.0%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de (PRODUCE, 2017)

7.2.1.2. Encuesta Nacional de Empresas. Una de los estudios que permite medir la percepción que tiene el sector empresarial, del Sistema Tributario, además de otros aspectos, es la Encuesta Nacional de Empresas (ENE) que elaboran anualmente el Ministerio de la Producción (PRODUCE) y el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).

A la fecha de elaboración de esta investigación, los últimos resultados publicados, son los del ejercicio 2015, que contó con una muestra de 19204 unidades productivas a nivel nacional, y que tuvo como objetivo conocer las características, organización, gestión de productos, uso de tecnología, percepción sobre regulaciones y seguimiento de indicadores de desempeño, entre otros aspectos del sector empresarial.

Las apreciaciones recogidas respecto a la Administración Tributaria en la ENE 2015 (INEI, 2017) fueron las siguientes:

La mayoría de empresarios (93.5%) manifestó conocer los regímenes tributarios y un 28% manifestó haber tenido dificultades con ellos. Un 41% confesó que tuvo problemas de liquidez o que no contaba con los recursos para cumplir sus obligaciones tributarias. Asimismo, el 29% indicó que los procedimientos tributarios son complicados.

En cuanto a las fiscalizaciones y sanciones de la SUNAT, mayoría de los encuestados refirió que tienen un volumen considerable. A continuación, se aprecian los cuadros estadísticos elaborados por INEI a partir de estos resultados:

Gráfico 2

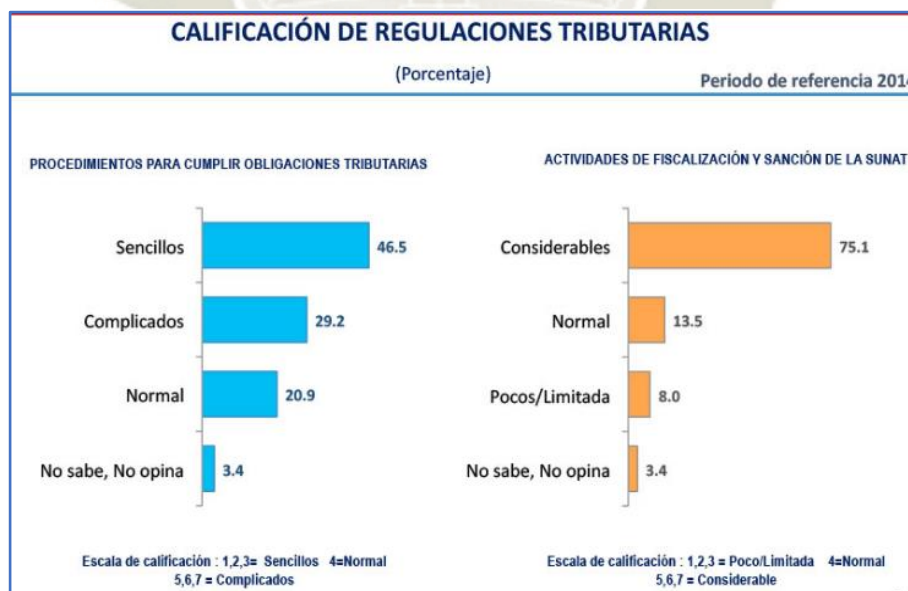
Regímenes tributarios y pago de impuestos



Nota: Obtenido de (INEI, 2017)

Gráfico 3

Calificación de regulaciones tributarias

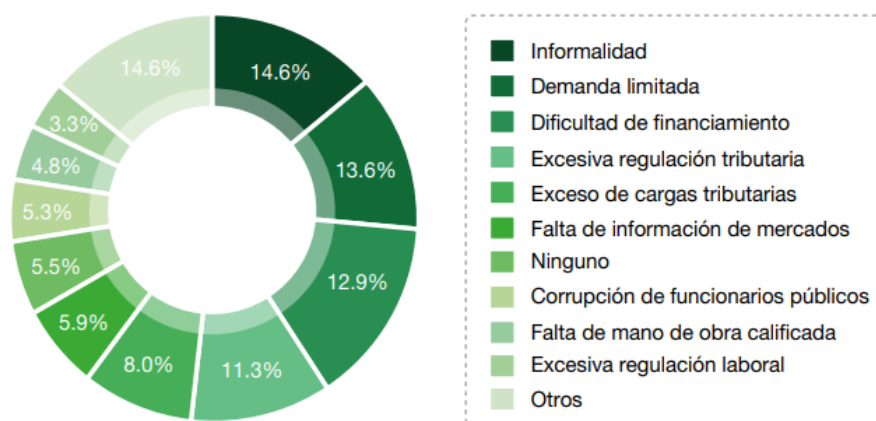


Nota: Obtenido de (INEI, 2017)

Esta misma encuesta, reflejó que para el mayor porcentaje del sector empresarial la informalidad, la demanda limitada, la excesiva regulación tributaria y el exceso de cargas tributarias restringieron su crecimiento como se aprecia del siguiente cuadro:

Gráfico 4

Principales factores que limitaron el crecimiento de las empresas



Nota: Obtenido de (INEI, 2017)

7.2.1.3. Quejas ante Defensoría del Contribuyente. Otra herramienta que nos permite medir la percepción que tiene el contribuyente sobre políticas tributarias son las quejas ante la Defensoría del Contribuyente.

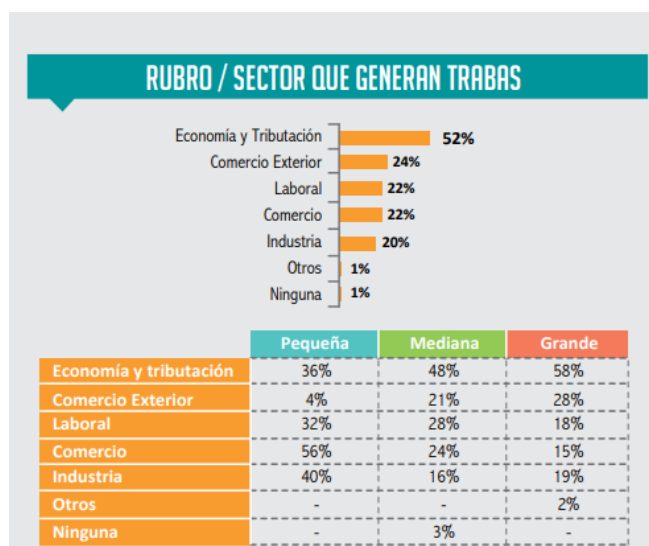
De las Memorias Anuales de SUNAT, se tiene que las cobranzas coactivas constituyeron el tercer concepto con más quejas promedio en los ejercicios fiscales 2015 (SUNAT, 2015) y 2017 y el segundo para el 2016 (SUNAT, 2017).

7.2.1.4. Resultados campaña Perú sin obstáculos de la Cámara de Comercio de Lima. Resultados similares fueron los obtenidos en la campaña “Perú sin Obstáculos” llevada a cabo por la Cámara de Comercio de Lima (CCL), en la que se recabaron opiniones de personas naturales y de 638 empresas asociadas a la Cámara de Comercio de Lima que señalaron haber dificultades en la tramitación de procedimientos en entidades públicas y reveló que la aplicación de sanciones desmesuradas por parte de la Administración Tributaria, constituye una traba para su crecimiento económico.

Como datos referenciales al lanzar esta campaña, la CCL publicó un sondeo, en el que los rubros: Economía y Tributación, fueron sectores que generaban mayores trabas como se aprecia en el siguiente gráfico (Camara de Comercio de Lima, 2015):

Gráfico 5

Rubro/Sector que generan trabas



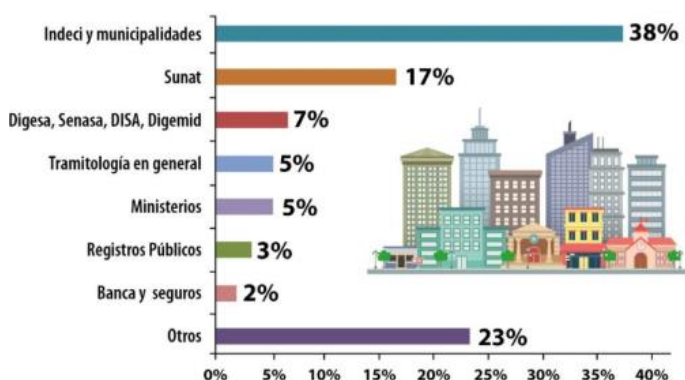
Nota: Gráfico obtenido de CCL

Medición que se colige, con los resultados de la campaña “Perú sin Obstáculos” (Gestión, 2016):

La Administración Tributaria, ocupó el segundo lugar como entidad con mayor regulación burocrática, con el 17% de los comentarios conforme se aprecia en el siguiente cuadro:

Gráfico 6

Entidad con mayor regulación burocrática



Nota: Obtenido de (Gestión, 2016):

Adicionalmente, las personas y empresas encuestadas reflejaron que la principal dificultad que encuentran en la Administración Tributaria son las multas y costos elevados (36%), la excesiva documentación (24%), la demora en trámites (8%) y la falta de uniformidad en los procesos (8%), conforme se aprecia del siguiente esquema:

Tabla 9 *Principal dificultad que encuentran en la SUNAT*

Reclamos	% de reclamos
Multas y costos elevados	36%
Excesiva documentación	24%
Otros trámites	16%
Demora en trámites	8%
Duplicidad de trámites	4%
Mala atención	4%

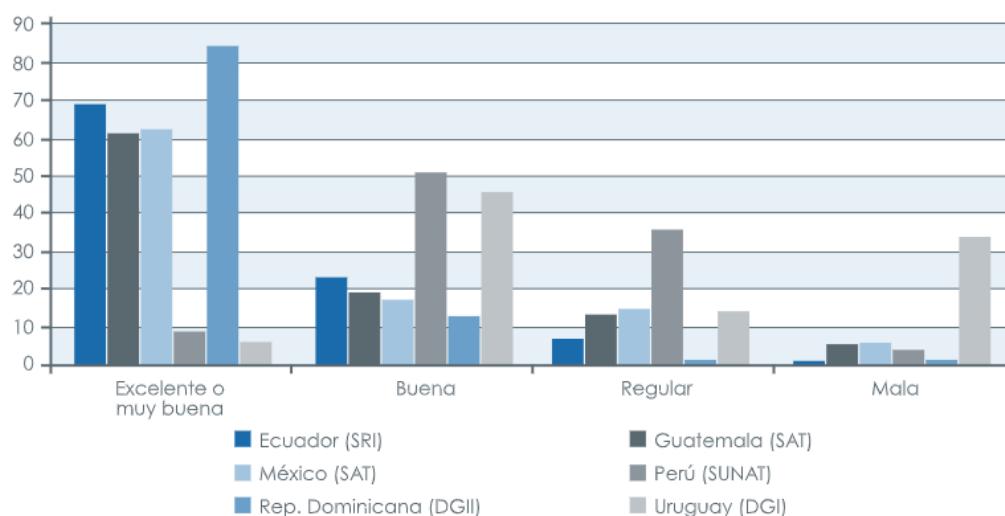
Nota: Cuadro de elaboración propia a partir de Diario Gestión

7.2.1.5. **BID: Estado de la Administración Tributaria en América Latina.**

EL BID en su estudio sobre el estado de la Administración Tributaria en América Latina elaborado a partir de encuestas de satisfacción dirigidas a contribuyentes de América Latina, concluyó que, en el Perú, un 36% de los encuestados, calificó a la SUNAT como una administración fiscal regular (BID, 2013).

Gráfico 7

Encuestas de satisfacción de los contribuyentes en A. L.



Nota: Obtenido de (BID, 2013)

7.2.1.6. Agentes económicos. Otra herramienta de medición importante es la constituida por los agentes económicos, personalidades vinculadas al sector empresarial, quienes a través de distintos canales han manifestado sus apreciaciones sobre las políticas fiscales y medidas tributarias y el impacto que éstas tienen sobre el empresariado.

Así, por ejemplo, el ex ministro de la producción, Gino Giuffra, en el marco del APEC 2016, manifestó sobre el particular que el sector empresarial ha percibido como una persecución, las medidas tomadas por el fisco, debido a que éste no comprende la dinámica del crecimiento de una pequeña empresa. y resaltó la necesidad de tener una Administración Tributaria más amigable (Chávez. L., 2016).

Por su parte, José Ignacio Beteta, presidente de la Asociación de Contribuyentes del Perú atribuyó a las actuales medidas de fiscalización y a la aplicación de multas tributarias una de las causas de la informalidad en el sector empresarial, por lo que manifestó que plantearían un documento técnico de reformas tributarias y recaudadoras ante el MEF y la SUNAT, en las plantean la problemática que representa el hecho de que se apliquen multas tributarias empleando como referencia criterios distintos al de los ingresos de los empresarios, resaltando que era necesaria una modificación normativa pues las multas deben ser acordes a las infracciones cometidas. Asimismo, Beteta señaló que la rigidez del sistema tributario y la falta de incentivos, no promueven el crecimiento de las pequeñas empresas y

resaltó la necesidad de establecer medidas que permitan dotarlas de estabilidad (Gil, M., 2019).

Desde la misma óptica, el gerente de la Cámara de Comercio, Turismo e Industria de Ayacucho (CCITA), Iber Quispe, declaró que la elevada cuantía de las multas, sumada a la complejidad y dilación de los procedimientos de SUNAT y al desconocimiento de los beneficios tributarios, contribuyen a la informalidad, responsabilizando al gobierno por esas deficiencias (Correo, 2014).

Esta percepción del empresario peruano, tampoco ha sido ajena a estudios macro efectuados por organismos internacionales como el elaborado por OXFAM, (Oxford Committee for Famine Relief) que es una confederación internacional conformada por 19 organizaciones, fundada en 1995, que realiza trabajos con otras organizaciones y comunidades en más de 90 naciones. En el Documento de Trabajo Perú N° 3, referido a justicia tributaria, concluyó que la existe una evidente inequidad fiscal entre los pequeños y grandes empresarios, pese a que los últimos cuentan con mayores herramientas para incumplir sus obligaciones tributarias. (OXFAM, 2016)

7.2.1.7. Respuesta del Estado. Esta medición sobre la forma en la que los empresarios perciben las políticas tributarias del gobierno y concretamente el ejercicio de las facultades del ente recaudador, Ha merecido algunos pronunciamientos del fisco, entidad que reconoció que durante las dos últimas décadas, las políticas tributarias se concentraron únicamente en la recaudación, con trámites burocráticos y poco eficientes, como se desprende de la Nota de Prensa N° 025-2015, brindada por la entonces Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Tania Quispe Mansilla, quien además anunciaba el inicio de un cambio de paradigma institucional con el objetivo de reorientar la forma en la que SUNAT venia relacionándose con los ciudadanos, el cual se operaría priorizando en adelante, la facilitación y la simplificación de los servicios a los contribuyentes y usuarios del comercio exterior fomentando el cumplimiento voluntario (SUNAT, 2015).

Dentro de las productos y acciones más relevantes que se ejecutaron en el marco del referido cambio de paradigma estuvieron:

- a) El programa de sectoristas asignados a los principales contribuyentes, con la finalidad de brindarles orientación permanente y especializada, pero que tuvo una duración muy corta.
- b) Se enfatizó el programa de masificación de comprobantes y libros electrónicos.
- c) Se emitieron una serie de Resoluciones, en mérito a las cuales se estableció la facultad discrecional de no imponer sanciones en determinados casos y en la medida que se cumplieran determinados criterios, vinculados fundamentalmente a la regularización voluntaria de las infracciones cometidas; no obstante, es importante recalcar que, pese a la no aplicación de la sanción, la infracción se tiene por configurada, lo que en diferentes procedimientos le impide al contribuyente acceder a determinados beneficios o efectuar determinados trámites.

Estos cambios, fundamentalmente el vinculado a la facultad discrecional de no sancionar en determinados supuestos, permitieron mejorar la relación de la Administración Tributaria con los contribuyentes; no obstante, existen aún ajustes que deben ser realizados a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones que le permitan al fisco el cumplimiento de sus fines, garantizando al mismo tiempo el respeto de los derechos que asisten a la ciudadanía.

Vemos que el incumplimiento tributario no es sólo efecto de una falla por parte de la administración tributaria a la hora de fijar controles o medidas punitivas, sino también de otros aspectos, que no suelen evaluarse, como la percepción que tiene el ciudadano sobre el modo como el gobernante ejerce su poder, que puede ser a favor del interés general o de algunos grupos en particular, tal como lo resalta (Castañeda Rodríguez, 2017), quien plantea que, la percepción que se forma una persona sobre el sistema tributario depende no sólo de su experiencia y la que podría conocer de los demás, sino también del criterio que se forma con base en lo que recibe de los medios.

Percepción que se intensifica frente a la imposición de una sanción tributaria determinada sin observar la real capacidad contributiva del perceptor de rentas empresariales, que genera como consecuencia inmediata el detrimento de su patrimonio lo que no les permite cumplir las obligaciones adquiridas: desde las laborales asumidas con sus trabajadores, hasta aquellas necesarias a fin de continuar con la actividad económica que realiza o el mantenimiento de su fuente, vale decir los gastos necesarios para operar, la

adquisición y mantenimiento de activos, la renovación de equipos, e incluso los destinados a la cobertura de sus necesidades básicas.

A lo que se suma, el procedimiento de cobranza coactiva y las medidas de embargo que la Administración Tributaria se encuentra facultada a iniciar en la medida que no se cumpla con el pago de las multas determinadas, circunstancia en la que el empresario además, deberá afrontar el bloqueo de sus cuentas bancarias, la imposibilidad de: disponer de sus bienes, cobrar sus acreencias por los “embargos de terceros”, lidiar con proveedores que se rehúsan a realizar transacciones económicas con un deudor tributario o incluso la pérdida de su perfil crediticio por encontrarse reportado a centrales de riesgo.

Producto de esta situación un porcentaje de empresarios (los que se ubiquen en una situación de ventaja económica, administrativa y corporativa) lograrán reflotar su negocio, pero el resto, en su mayoría empresas unipersonales, terminarán disolviendo su empresa por quiebra o si se tratase de una persona natural con negocio, procederán a su cierre, lo que indudablemente genera un decrecimiento económico para el país, circunstancia que se pondrá de manifiesto en el análisis de resultados de la presente investigación.

Todos estos factores analizados, podrían ser determinantes de la deserción de determinados integrantes del sector empresarial, lo que indefectiblemente tienen una repercusión en la recaudación fiscal como se planteará en el siguiente apartado.

8. Presupuesto público y recaudación

8.1. *El presupuesto público*

Es “un instrumento de gestión del Estado” por medio del cual se asignan los recursos públicos sobre en base a las necesidades de la población, las cuales son satisfechas a través de la provisión de bienes y servicios públicos financiados a través del presupuesto. (MEF, 2011)

Los Recursos que financian el presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2020, que permiten financiar el gasto público de acuerdo al MEF, (2020) son: a) Recursos ordinarios (en el que se encuentra la recaudación de los tributos y las multas), b) Recursos directamente recaudados, c) Recursos por operaciones oficiales de crédito, d) Donaciones y transferencias y e) Recursos determinados.

Tabla 10
Recursos que financian el presupuesto del sector público

Recursos que Financian el Presupuesto del Sector Público		
Recursos		Monto en millones de soles asignado
Recursos ordinarios		117 465 519 877,00
Tributos y contribuciones obligatorias: IR, ITAN, ISC, IGV, Fraccionamientos, Multas y Sanciones, entre otros.		
Bienes, servicios y derechos administrativos		
Regalías gasíferas y petroleras, utilidades que generan las empresas del estado.		
Venta de Activos		
Recursos directamente recaudados		14 507 878 838,00
Ingresos de entidades públicas por los servicios que prestan		
Gobierno Nacional	Economía	Se encuentra incluida la SUNAT. Servicios de administración, recaudación de los tributos internos, aduaneros y contribuciones sociales y a la ONP
	Educación	Ingresos de las Universidades Nacionales y del Instituto Nacional de Cultura.
	Presidencia del Consejo de Ministros	Aportes por Regulación de las empresas de FONAFE, de las empresas municipales y de las empresas del sector Privado.
	Transportes y Comunicaciones	Peaje, derechos por uso del espectro radioeléctrico, derechos e ingresos por concesiones, entre otros.
	Justicia	Recursos de la SUNARP, por Tasas Registrales
	Salud	Venta de Medicinas, exámenes de laboratorio, atención médica, hospitalizaciones, entre otros.
	Defensa	Servicios de mantenimiento y reparaciones, capitanías y guardacostas, de Hidrografía y Navegación, de transportes, entre otros.
	Energía y Minas	Aportes de usuarios para electrificación rural, empresas eléctricas por facturación, derechos de vigencia de minas entre otros.
	Gobiernos Regionales	
	Gobiernos Locales	
Recursos por operaciones oficiales de crédito		21 239 830 062,00
Desembolsos por Endeudamiento Externo de las entidades públicas: Emisión de Bonos del Tesoro Público en el Mercado de Capitales, créditos provenientes del Banco Mundial-BIRF, Banco Interamericano de Desarrollo-BID, KFW de Alemania, Banco Internacional del Japón-JBIC, Cooperación Andina de Fomento-CAF, Créditos del Banco de la Nación, Fondo Internacional de Desarrollo Agrícola-FIDA, Otros Organismos Internacionales o Agencias Oficiales.		
Donaciones y transferencias		554 382 409,00
Donaciones de gobiernos extranjeros, Organismos Internacionales y de personas Jurídicas, entre los principales, tanto al Gobierno Nacional, como a los Gobiernos Locales.		
Recursos determinados		23 600 248 521,00
Canon y sobre canon, regalías, rentas de Aduanas y Participantes, Contribuciones a Fondos Fondo de Compensación Municipal-FONCOMUN, Impuestos Municipales		
TOTAL (Ejercicio 2020) S/		177 367 859 707,00

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de Marco Macroeconómico Multianual 2020 y D.U. N° 014-2019. Decreto de Urgencia que aprueba el presupuesto del sector público para el año fiscal 2020.

8.2. *Recaudación*

La recaudación es definida por Martin Queralt *et al* (2008, p. 189) como:

Una función administrativa en sentido técnico, es decir un poder-deber que las normas atribuyen a la Administración al tiempo que le imponen su ejercicio de modo inexcusable, participando de esta naturaleza común a toda la función tributaria y que se desarrolla a través de los procedimientos correspondientes en el plano voluntario como en el ejecutivo. (p.189)

De acuerdo con Aragón Colque, (2020) la recaudación tributaria es la facultad que tiene el Estado para obtener los ingresos provenientes del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales de las empresas y personas naturales y son las leyes vigentes de un Estado las que establecen dichas obligaciones, así como los procedimientos para velar por su cumplimiento y el destino eficiente de los recursos recaudados.

Lecaros, (2018) al referirse a la recaudación, señala que permite cuantificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pecuniarias y resalta su importancia para el financiamiento de los servicios públicos.

No obstante, la facultad de recaudación, ejercida a través de las funciones de control y fiscalización otorgadas a la Administración Tributaria (Huamani Cueva, 2009), no se limita a percibir y cobrar tributos, sino que se extiende a otras obligaciones tributarias como las derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, es decir multas, que conforman la denominada deuda tributaria, aseveración que encuentra fundamento en el hecho de que el cobro de las sanciones pecuniarias, forman parte de los recursos que financian el presupuesto del Estado y del propio Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), que en su artículo 55° establece sobre la facultad de recaudación:

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos (...) Tratándose de la SUNAT lo dispuesto en el párrafo anterior alcanza a la recaudación que se realiza en aplicación de la asistencia en el cobro a que se refiere el Título VIII del Libro Segundo, así como a la recaudación de las sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 176° y 177° derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

De esa manera, son ingresos que conforman la recaudación los siguientes:

Tabla 11

Ingresos tributarios recaudados por SUNAT – Tributos Internos

Impuesto a la Renta	Primera Categoría
	Segunda Categoría
	Tercera Categoría
	Cuarta Categoría
	No domiciliados
	Regularización
	Régimen Especial de Renta
	Otras Rentas
Impuesto a la Producción y Consumo	Impuesto General a las Ventas
	-Interno
	-Importaciones
	Impuesto Selectivo al Consumo
	-Combustible
	-Interno
Impuesto a la importación	Otros Bienes
	-Importaciones
	-Interno
	-Importaciones
Otros Ingresos	Otros a la Producciones y Consumo
	Impuesto a las Transacciones Financieras
	Impuesto Temporal a los Activos Netos
	Impuesto Especial a la Minería
	Fraccionamientos
	Impuesto Extraordinario Solidaridad
	Régimen Único Simplificado
	Juegos de Casino y Tragamonedas
	Otros Ingresos recaudados M U L T A S
	por la SUNAT
Devoluciones	

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de (SUNAT, 2020)

Esto generó hasta hace algunos años, en la ciudadanía, la percepción de que la recaudación en el Perú, priorizaba la aplicación de sanciones en lugar de promover el pago de tributos y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

8.3. *Repercusión en la recaudación del incumplimiento tributario derivado de la deserción empresarial de empresas unipersonales*

Como se ha dejado sentado, la deserción empresarial es un fenómeno socio económico, que tiene como uno de sus factores determinantes la pérdida de liquidez ocasionada entre otros, por cargas tributarias, con montos que exceden su capacidad de pago y que devienen en el cierre o cese de sus actividades.

Sin embargo, la deserción empresarial va más allá, y puede traer consigo entre muchas otras, las siguientes circunstancias que afectan notoriamente la recaudación:

- a) En un primero plano tenemos un evidente freno al crecimiento económico de las empresas unipersonales, y con ello el dejar de percibir los tributos que habrían generado sus ganancias.
- b) En un segundo plano tenemos la imposibilidad de recuperación de la deuda generada por los contribuyentes que deciden cesar formalmente sus actividades, esto es, aquellos que decidieron de baja a su Registro Único del Contribuyente, pero que mantienen deuda activa. En la mayoría de casos, de empresas unipersonales, esta deuda está conformada por multas, cuyo pago no constituye un requisito para el cierre y que comúnmente deviene en deuda incobrable, es decir, respecto de la cual se han agotado todas las acciones contempladas en el procedimiento de cobranza coactiva y no se han logrado extinguir; o de recuperación onerosa, lo que implica que los montos a los que asciende la deuda no justifican su cobranza, pese a que su imposición si fue un factor determinante para el empresario decidiera cerrar el negocio. Ambas figuras se encuentran contempladas en el artículo 27° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).
- c) En un tercer plano está el incremento de la brecha de informalidad. Contribuyentes que habiendo decidido comunicar el cese de sus actividades, continúan realizándolas de manera informal, al considerar que, dejando de ser visibles para el Estado, no sólo evitarán el pago de impuestos sino también la posibilidad de ser pasibles de sanciones.

Cabe mencionar que, para los fines de esta investigación nos centraremos en los dos primeros planos expuestos y que se verán reflejados en la presentación de resultados.

Dicho esto, y siendo que el objetivo principal de la recaudación es dotar de los ingresos necesarios al Estado para asumir los gastos públicos y que debe recaer fundamentalmente en los tributos, pero que, en su ejercicio se extiende al cobro y recuperación de las sanciones pecuniarias impuestas, analizaremos en este apartado, cuál es la repercusión económica que tiene el incumplimiento tributario derivado de la deserción empresarial, a fin de verificar en el análisis y presentación de resultados, la eficacia de las sanciones determinadas y emitidas conforme al actual marco normativo, el cual no contemplan la capacidad económica real del contribuyente como criterio para su determinación ni aplicación.

El incumplimiento tributario ha representado siempre una de las brechas que la Administración Tributaria ha intentado afrontar y revertir empleando diferentes medios y herramientas, puesto que afecta la principal labor del fisco: la recaudación.

A este detrimento o pérdida de los recursos fiscales, se suma la “afectación a la equidad del sistema tributario al modificar las tasas efectivas de empresas similares” (Arias Minaya, 2018, p. 54), de ahí que se perciba que es el empresario formal el que se ve más perjudicado que aquel que se mantiene invisible frente al Estado.

Arias Minaya (2018), refiere que la metodología empleada para medir el incumplimiento tributario, parte de la estimación de la recaudación potencial. Así, el incumplimiento “es igual a la diferencia entre la recaudación potencial y la recaudación efectiva”:

Figura 1

Tasa de incumplimiento

$$\text{Tasa de incumplimiento} = \frac{\text{Recaudación potencial} - \text{Recaudación efectiva}}{\text{Recaudación potencial}}$$

Nota: Obtenido de Arias Minaya (2018)

El incumplimiento de las obligaciones tributarias por evasión y elusión representan para el Estado, “la pérdida en la recaudación de un promedio de S/ 56,000 millones de soles” (Ríos, M. 2018) y al cierre del ejercicio 2018, representó el 7.1% del PBI y ubicó al Perú como el país con mayor incumplimiento del IGV e IR frente a países homólogos como Chile, México y Colombia (MEF, 2020)

Conforme al MMM 2020-2023, la recaudación según tamaño de empresas, se encuentra conformado por un 94.8% de micro empresas, 4.5% de pequeñas empresas, 0.2% de medianas empresas y un 0.6% de grandes empresas, como se aprecia en el siguiente gráfico:

Gráfico 8

Estructura de contribuyentes y recaudación según tamaño de empresa



Nota: Obtenido del MMM 2020-2023

Considerando que el mayor porcentaje de las recaudaciones se concentra en las micro y pequeñas empresas, que es el grupo al que pertenecen la mayoría de empresas unipersonales, y que además como se ha visto en los resultados de la ENE, son las que tienen tasas más elevadas de deserción en el ejercicio 2019, su cierre o cese representa una pérdida considerable para la recaudación.

CAPITULO III

PRESENTACIÓN Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Con el propósito de corroborar o desestimar la hipótesis planteada en la presente investigación, se formularon como objetivos:

- A. Determinar los criterios y parámetros actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias.
- B. Determinar si los criterios actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias son eficaces.
- C. Establecer, si es posible aplicar el principio de capacidad contributiva, en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.
- D. Determinar el índice de deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019.
- E. Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias con montos desproporcionales a la capacidad económica real de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que ocasiona la deserción de este sector.

1. Presentación de resultados

1.1. Resultados del primer objetivo

Determinar los criterios y parámetros actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias.

La técnica empleada, para obtener el resultado planteado en este objetivo fue la observación y análisis documental en la normativa que regula el sistema sancionador tributario y la política fiscal contenida en los marcos macroeconómicos multianuales. Como instrumentos, se emplearon las fichas documentales (ver anexo 2).

Con la finalidad de plantear el resultado obtenido, debe considerarse que la determinación de una sanción tributaria es competencia exclusiva del poder legislativo o del poder ejecutivo en el caso de delegación de facultades, en tanto que, la determinación de la comisión de una infracción y la consecuente aplicación de las sanciones tributarias recaen en las facultades otorgadas a la Administración Tributaria, dicho esto, se ha determinado lo siguiente:

Tabla 12
Criterios empleados en la determinación de sanciones tributarias

Criterios empleados en la determinación de sanciones tributarias				
Entidad competente	Marco Legal	Criterio o Parámetro	Límites	Principios tributarios expresamente señalados
Poder Legislativo	Arts. 74°, 79°, 102°, 105° y 107° a 109° de C.P	No existe regulación expresa	Constitución	Reserva de Ley
Poder Ejecutivo ⁽¹⁾	Norma IV del C.T.	Política Fiscal	Derechos Fundamentales	Igualdad
	Reglamento del Congreso	MMM ⁽²⁾	Principios Constitucionales	
			Principios tributarios	

Nota: Tabla de elaboración propia a partir del análisis de normativa constitucional, administrativa y tributaria.

(1) En el caso de delegación de facultades legislativas

(2) Marco Macroeconómico Multianual

De la tabla 12, se advierte que si bien la Constitución Política del Perú (1993), establece en sus artículos 79°, 102°, 105° y 107° a 109° los preceptos que deben considerarse para la creación de las leyes al igual que el reglamento del congreso, de la revisión de los mismos, se tiene que no existe criterio o parámetro contenido en norma expresa que oriente la facultad que tiene el poder legislativo o eventualmente el poder ejecutivo en el marco de la delegación de facultades, en la tarea de determinar las conductas que calificarán como una infracción, ni tampoco en la labor de establecer las sanciones aplicables; quedando reducidas las restricciones que contemplan los dispositivos citados a la imposibilidad del congreso de crear o aumentar el gasto público y el tratamiento especial que recibe la reserva tributaria.

Sin embargo, la política fiscal contemplada en el Marco Macroeconómico Multianual, si orienta la labor legislativa en el plano económico – tributario y condiciona las medidas que se toman a mediano y largo plazo a fin de conseguir los objetivos planteados para los siguientes cuatro años desde su emisión. Esto se ha reflejado en las reformas tributarias como las ocurridas en 2012, 2016 y 2018, fundamentalmente con la emisión de Decretos Legislativos.

Por otro lado, del análisis efectuado en la normativa y doctrina, se advierte que, pese a la carencia de criterios expresamente regulados, si existen límites al ejercicio de la potestad tributaria que ejercen ambos poderes del estado, la cual comprende a la facultad sancionadora. Dichos límites son el respeto a la Constitución, los derechos fundamentales y los principios tributarios, tanto los expresamente contenidos en la Constitución, como aquellos cuya naturaleza constitucional es implícita y los principios generales del derecho.

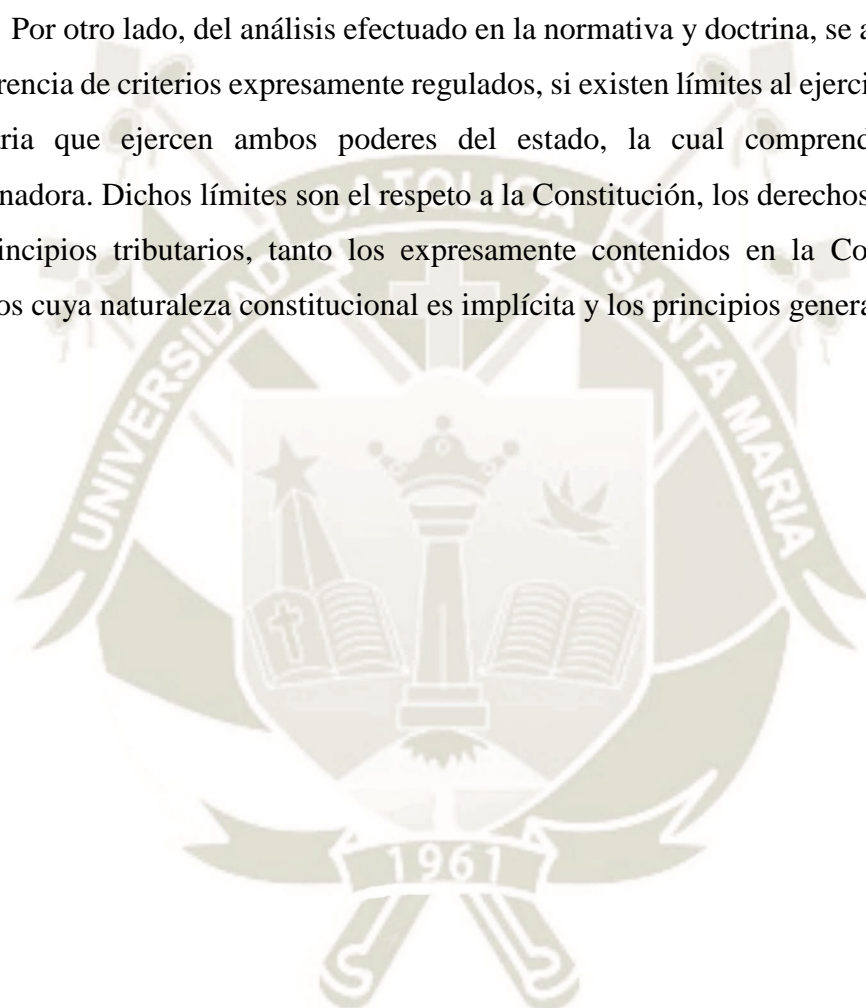


Tabla 13
Criterios empleados en la aplicación de sanciones tributarias

Criterios empleados en la aplicación de sanciones tributarias				
E.C.	Marco Legal	Criterio o parámetro Tablas del C.T. (I, II, III)	Límites	Principios tributarios expresamente señalados
SUNAT	Libro IV: Artículo 167°, 171°, 180° del C.T.	Para la aplicación ⁽¹⁾ UIT ⁽²⁾ , IN ⁽³⁾ , I ⁽⁴⁾ , tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente, monto no entregado.	Constitución Principios Constitucionales Principios tributarios Derechos Fundamentales Interés Público	Legalidad Tipicidad Non bis in idem Proporcionalidad, No concurrencia de infracciones Otros que resulten aplicables.
	R.S. N° 063- 2007/SUNAT RS. N° 180- 2012/SUNAT y modificatorias	Para la graduación Subsanación voluntaria Frecuencia El momento en que comparece Fraccionamiento aprobado Cancelación del tributo El peso bruto vehicular		
	Artículo 166° C.T. RSNAO N° 006- 2016/SUNAT R.S. N° 200- 2016/SUNAT RSNATI N.° 008-2020- SUNAT/7000 00 RSNATI N° N.° 011 -2020- SUNAT/7000 00	Para la discrecionalidad Subsanación voluntaria Volumen de Ingresos y Compras		

(1) Para los efectos de esta investigación se consideran los criterios empleados en la aplicación de sanciones pecuniarias (multas).

(2) Unidad Impositiva Tributaria

(3) Ingresos Netos

(4) Cuatro veces el límite máximo de cada categoría de los Ingresos brutos mensuales del Nuevo Régimen Único Simplificado

Nota: Tabla de elaboración propia a partir del análisis de normativa constitucional, administrativa y tributaria, jurisprudencia y doctrina.

De la tabla 13, se desprende que una vez determinada la comisión de la infracción tributaria, labor que compete a SUNAT, esta entidad se encuentra facultada para aplicar la sanción que corresponda de conformidad con las tablas anexas al Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Para esta labor, se han regulado en el artículo 180° del Código como parámetros aplicables en el caso de sanciones pecuniarias: la UIT, el IN, y el valor I, tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente o monto no entregado, los cuáles sirven de base imponible para la determinación de su cuantía.

De estos resultados, se debe resaltar que la Administración Tributaria no puede crear o establecer una sanción, sino únicamente imponer la que previamente se encuentra establecida por el ordenamiento jurídico.

Para determinar la cuantía de la sanción pecuniaria, se tienen previstos diferentes criterios, sin embargo, no todos estos parámetros permiten medir la capacidad económica real del contribuyente como es el caso de la UIT.

No obstante, el C.T. establece que el ejercicio de la facultad sancionadora es discrecional, por lo que, la SUNAT, se encuentra facultada para graduar o dejar de aplicar la sanción, empleando para ello, criterios tales como: subsanación voluntaria, frecuencia, el momento en que se comparece a una citación, fraccionamiento aprobado, cancelación del tributo y el peso bruto vehicular. Encontrándose el volumen de ingresos y compras comprendido como criterio de discrecionalidad en un solo dispositivo, que es la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa. N° 006-20016/SUNAT/600000, del 28 de enero de 2016, que aplica la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, analizada en el capítulo I de esta tesis, y que es aplicable exclusivamente a la infracción tipificada en el artículo 176° numeral 1 del C.T. (omiso a la presentación de la declaración o presentación de declaración extemporánea) en la medida que tenga lugar una subsanación voluntaria y los ingresos y compras de manera independiente, no superen el 50% de la UIT en el periodo en el que se cometió la infracción.

Como resultado global de ese objetivo podemos referir que no existen criterios o parámetros explícitos que rijan el ejercicio de la facultad de determinación de sanciones. A diferencia de la facultad de aplicación de sanciones en los que los criterios que se emplean

para imponerlas se encuentran recogidos en el artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), dentro de los cuáles aún se contemplan criterios que no permiten medir la capacidad contributiva del infractor. En cuanto a la facultad de graduar las sanciones si se han establecido de manera expresa los factores que determinan su aplicación en la Resoluciones de Superintendencia Nros. 063-2007/SUNAT y 180-2012/SUNAT, dispositivos que no contemplan la capacidad económica como uno de ellos. Finalmente, en lo que refiere a la discrecionalidad de no sancionar se tiene un sólo precepto, la R.S.N.A.O. 006-2016/SUNAT/6000000, que acoge a la capacidad económica reflejada en el volumen de ingresos y compras aplicable a las sanciones previstas frente a la infracción contemplada en el artículo 176.1 del C.T.

1.2. Resultados del segundo objetivo

Determinar si los criterios actualmente empleados en la determinación y aplicación de sanciones son eficaces

Como información preliminar a considerar en el análisis de los resultados que se plantean a continuación, se debe tener en cuenta que, la finalidad que persigue la facultad sancionadora tributaria es por un lado disuadir al contribuyente de cometer una conducta infractora y por el otro, castigar por la comisión de la infracción; no obstante, ambas finalidades van dirigidas a un objetivo común: promover y preservar el cumplimiento tributario que se materializa en el cumplimiento oportuno de las obligaciones formales y sustanciales, que permite asegurar la recaudación, considerada la función más importante de todo sistema tributario.

Atendiendo a esta finalidad, tal como se ha desarrollado y analizado a profundidad en el capítulo I de esta investigación, en la literatura jurídica siempre se define a la sanción como un medio para asegurar el cumplimiento tributario:

Así, autores como Sánchez (2001, p. 18) y Margain (1996), enfatizan que el sistema sancionatorio es una herramienta o medio legal que tiene por objeto prevenir el incumplimiento de las obligaciones tributarias, observando la normatividad vigente y los principios que la limitan y cuyo ejercicio es importante a fin garantizar la operativización de las normas tributarias como lo ratifica Danós Ordoñez (1995, p. 150).

Del mismo modo Alva Mateucci (2014), postula que incluso en el ejercicio discrecional de la facultad sancionadora la Administración Tributaria en base a un juicio de conveniencia determinará los supuestos en los que es o no posible y necesaria la aplicación o exención de una sanción para desalentar el incumplimiento o incrementar los niveles de cumplimiento voluntario.

Dicho esto, y considerando que los criterios que se emplean en la determinación y aplicación de sanciones tributarias se encuentran contenidos en un dispositivo legal, su eficacia, debe ser medida atendiendo al cumplimiento de los objetivos establecidos en el texto jurídico (eficacia instrumental) o a los que motivaron su creación (eficacia simbólica), como lo describe García Villegas (1993).

Establecida dicha consideración, en esta investigación la determinación de la eficacia de los criterios actualmente empleados en el ejercicio de la facultad sancionadora tributaria se efectuó a partir de la medición del incumplimiento tributario con el objetivo de establecer si el actual marco normativo que regula el *ius punendi* tributario, permite conseguir las finalidades que este persigue.

La técnica empleada, para obtener el resultado planteado en este objetivo fue, por un lado, la observación y análisis documental de resultados de estudios previos del MEF que miden el incumplimiento tributario en 2019, la información obtenida de SUNAT referida a la recaudación; y, por el otro lado, la encuesta dirigida a los funcionarios de SUNAT.

A. Datos obtenidos y proporcionados por la SUNAT

Tabla 14

Recaudación por concepto de multas por ejercicio fiscal

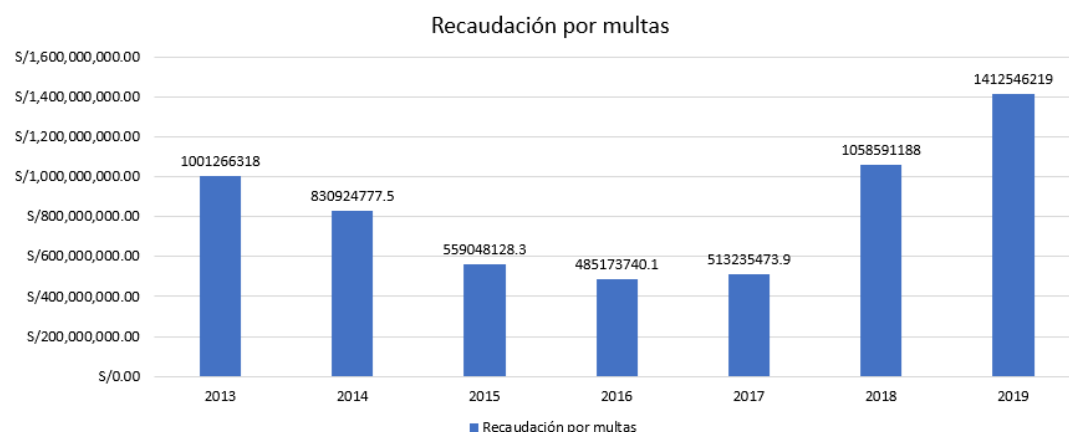
Ejercicio Fiscal	Recaudación por multas ⁽¹⁾
2013	1001266318
2014	830924777
2015	559048128
2016	485173740
2017	513235474
2018	1058591188
2019	1412546219

(1) Expresado en millones de soles

Nota: Tabla de elaboración propia a partir del “Cuadro A2 - Recaudación de la Nota Tributaria y Aduanera” (SUNAT, 2020)

Gráfico 9

Recaudación por concepto de multas por ejercicio



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir del “Cuadro A2 - Recaudación de la Nota Tributaria y Aduanera” (SUNAT, 2020).

De la tabla 14 y del gráfico 9 se advierte que del 2013 al 2015 hubo un decrecimiento en el monto recaudado por concepto de multas debido fundamentalmente a que en 2015, se inicia una política tributaria con tendencia a priorizar la inducción al cumplimiento de las obligaciones en lugar de aplicar directamente las sanciones una vez detectada la comisión de la infracción. Con ese objetivo, entre otras medidas, se emitieron una serie de resoluciones que permitieron accionar la facultad discrecional de no sancionar en determinados supuestos y verificado el cumplimiento de determinados requisitos como se analizó a profundidad en el capítulo I de esta investigación, etapa a la que SUNAT denominó “cambio de paradigma”.

Sin embargo, en 2018 y 2019, se aprecia un crecimiento considerable en los montos recaudados por multas, el cual coincide con el vencimiento de muchas de las vigencias de las normas que establecieron la discrecionalidad de no sancionar, además de la modificación de las políticas tributarias y los objetivos trazados para esos ejercicios. Este incremento en la aplicación de sanciones y su recuperación tuvieron un impacto importante en la recaudación como veremos a continuación.

Tabla 15

Recaudación global de tributos internos incluidas multas por ejercicio

Año	Total Recaudado ⁽¹⁾
2013	76683007647.23
2014	81103624894.75
2015	77270525547.12
2016	80347045091.22
2017	81224170167.52
2018	90918298995.72
2019	98302406410.45

(1) Total de la recaudación - tributos internos, incluidas las multas expresado en millones de soles

Nota: Tabla de elaboración propia a partir del “Cuadro A2 - Recaudación de la Nota Tributaria y Aduanera” (SUNAT, 2020)

Gráfico 10

Recaudación global tributos internos incluidas multas por ejercicio



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir del “cuadro A2 - Recaudación de la Nota Tributaria y Aduanera” (SUNAT, 2020).

Tabla 16

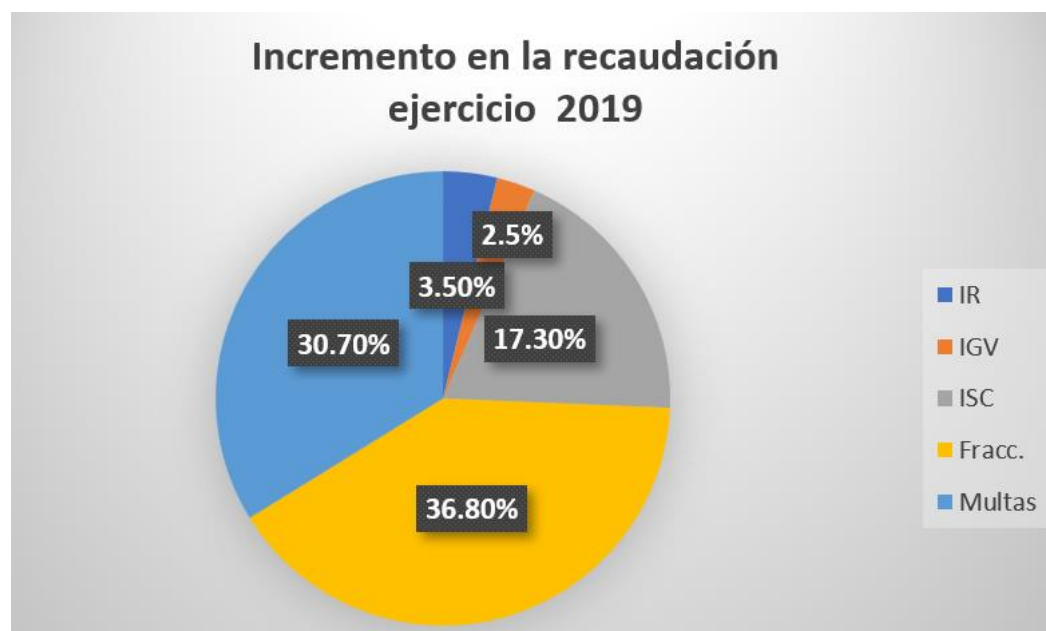
Incremento en la recaudación – Ejercicio 2019

Incremento en la recaudación – Ejercicio 2019				
IR	IGV	ISC	Fracc.	Multas
+3.50%	+2.50%	+17.30%	+36.80%	+30.70%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir del Informe de Resultados PEI 2018-2022, con respecto a los resultados del año fiscal 2019 (Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos - SUNAT, 2020)

Gráfico 11

Incremento en la recaudación ejercicio 2019



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir del Informe de Resultados PEI 2018-2022, con respecto a los resultados del año fiscal 2019 (Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos - SUNAT, 2020)

En la tabla 15 y en el gráfico 10 se visualiza un incremento sustancial en la recaudación global del ejercicio 2019 en comparación con los años fiscales precedentes.

Prima facie, una lectura aislada de este resultado, podría dar la apariencia de que el incremento en la aplicación de las sanciones influyó de manera positiva en el incremento de la tasa de cumplimiento tributario (pago de tributos) el cual se vería reflejado en una mayor recaudación; no obstante, como se aprecia de los resultados contenidos en la tabla 16 y el gráfico 11, elaborados a partir del informe de Resultados del Plan Estratégico Institucional de SUNAT respecto del año fiscal 2019, se verifica que los elementos con mayor crecimiento en la recaudación respecto de ejercicios anteriores fueron la deuda recuperada por fraccionamientos con un incremento del 36.8% más que el ejercicio precedente, el cual se debió a las facilidades introducidas mediante la Resolución de Superintendencia N° 005-2019, emitida el 11 de enero de 2019 y vigente desde el 1 de febrero de ese mismo ejercicio, que modifica el reglamento de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos y la Resolución de Superintendencia N° 190-2015/SUNAT.

En segundo orden se encuentra el incremento del monto recaudado por concepto de multas con una tasa de crecimiento del 30.70% más que el 2018. Este resultado refleja que durante el 2019 se aplicaron un mayor número de sanciones; sin embargo, la finalidad disuasoria de su aplicación no se vio reflejada en un incremento importante en la recuperación (cumplimiento) de los tributos más importantes para la recaudación que son el: IGV e IR, en los que el incremento en el ejercicio 2019 comparado con el 2018 fue sólo del 2.5 % y 3.5% respectivamente.

El tercer elemento con un incremento de 17.3% en la tasa de recuperación respecto al año anterior fue el Impuesto Selectivo al Consumo, fundamentalmente por la emisión del Decreto Supremo N° 181-2019-EF, publicado el 15 de junio de 2019, en el diario oficial El Peruano, que modificó este impuesto aplicable a los bienes comprendidos en los literales A, B, C y D del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Esta disposición entró en vigencia el 16 de junio de 2019; sin embargo, ya desde el 2018, se venían tomando medidas con una tendencia al incremento de este impuesto con el Decreto Supremo N° 095-2018-EF, publicado el 9 de mayo de 2018 que modificó el literal A del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

B. Estudios previos que midieron el incumplimiento tributario en Perú en el 2019

Arias Minaya (2018), refiere que la metodología empleada para medir el incumplimiento tributario, se debe estimar la recaudación potencial. Así, el incumplimiento es igual a la diferencia entre la recaudación potencial y la recaudación efectiva:

Figura 2

Medición de tasa de incumplimiento

$$\text{Tasa de incumplimiento} = \frac{\text{Recaudación potencial} - \text{Recaudación efectiva}}{\text{Recaudación potencial}}$$

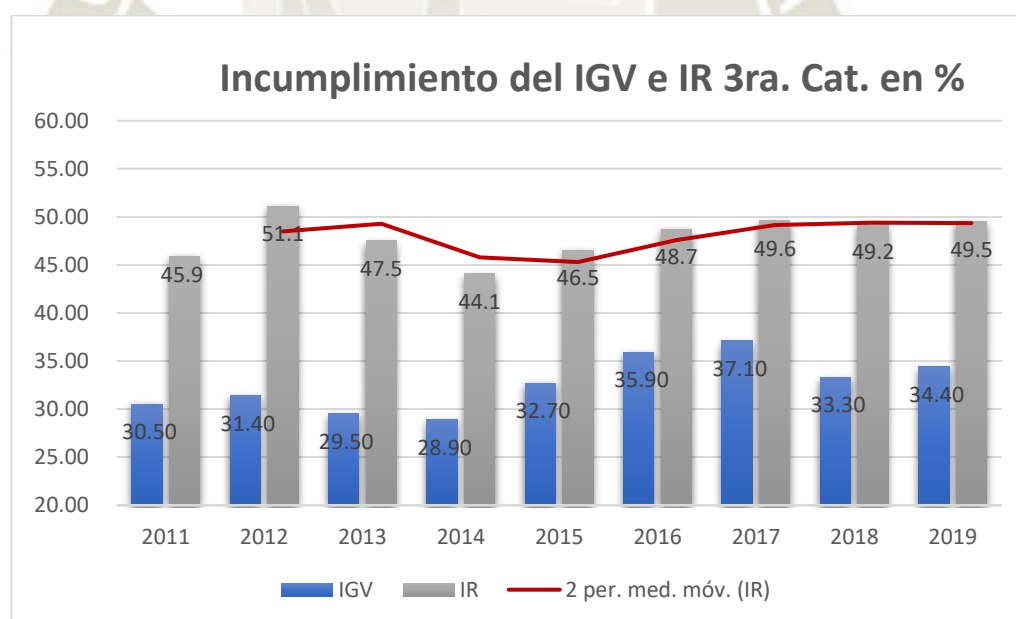
Nota: Obtenido de Arias Minaya (2018)

Empleando la metodología descrita por Arias Minaya, el último Marco Macro Económico Multianual 2021-2024, aprobado en sesión del consejo de ministros el 26 de agosto de 2020 (MEF, 2020, p. 114), publicó las tasas de incumplimiento tributario recogidas al cierre del ejercicio 2019, dando como resultado lo siguiente:

Tabla 17
Incumplimiento en porcentaje de recaudación potencial

Ejercicio	Incumplimiento en % de recaudación potencial	
	IGV	IR
2011	30.50	45.9
2012	31.40	51.1
2013	29.50	47.5
2014	28.90	44.1
2015	32.70	46.5
2016	35.90	48.7
2017	37.10	49.6
2018	33.30	49.2
2019	34.40	49.5

Nota: Tabla de elaboración propia, a partir de MMM 2021-2024 (MEF, 2020).

Gráfico 12
Incumplimiento del IGV e IR 3ra. - porcentaje de la recaudación potencial


Nota: Gráfico de elaboración propia a partir del Marco Macroeconómico Multianual 2021-2024 (MEF, 2020, pág. 114).

De la tabla 17 y del gráfico 12 se tiene que el incumplimiento del IGV en 2019 fue equivalente a 34.4% de la recaudación porcentual, mientras que, el incumplimiento del IR

de tercera categoría representó el 49.5%. Porcentajes que se han incrementado respecto del ejercicio 2018, pese a que como se verifica de los resultados obtenidos en la recaudación en 2019 (ver tabla 15 y gráfico 10), hubo un incremento sustancial respecto del año fiscal anterior en la recaudación por multas. Este resultado refleja que el incremento en la imposición de multas en 2019 no logró el objetivo perseguido por la sanción: evitar o disminuir el incumplimiento tributario.

C. Encuestas efectuadas a funcionarios de SUNAT

La técnica empleada fue la investigación de campo utilizando encuestas dirigidas a funcionarios de la SUNAT que laboran en las divisiones de reclamaciones, auditoría, cobranza coactiva y servicios al contribuyente de la Intendencia Regional Arequipa (ver anexo 1).

Con el objetivo de recabar la opinión de los funcionarios encuestados, se les planteó el siguiente caso, en base al cual se formularon una pregunta de opinión y 4 consultas de respuestas múltiples que se analizarán en función a los objetivos trazados.

Caso planteado a los encuestados:

Tomando en cuenta que, de acuerdo al artículo 180° del CT, una de las formas de determinar el *quantum* de las multas, es la UIT y para aplicar la sanción que corresponda, se considera la categorización contenida en las Tablas del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), tenemos el siguiente caso: Juan Pérez es un comisionista, afiliado al Régimen General de Renta, cuyos ingresos netos en el ejercicio 2019, fueron de 6 mil soles; por otro lado, tenemos a la Empresa Minera Laguna Azul S.A.C, también afiliada al Régimen General, cuyos ingresos netos en el 2019, fueron de 8 mil 54 millones de soles. Ambos contribuyentes se encuentran omisos a la presentación de la declaración mensual del periodo 07/2019, por lo que, la SUNAT notificó a cada uno las respectivas Resoluciones de Multa por S/ 4200, habiendo en ambos casos surtido efecto las notificaciones sin que se efectuarán subsanaciones voluntarias, quedando excluida la posibilidad de acogerse a algún criterio de discrecionalidad o gradualidad vigentes. En base al caso expuesto, se les plantean las siguientes preguntas:

a) ¿Cuál es su opinión respecto al monto de la sanción impuesta a ambos contribuyentes, considerando la diferencia existente entre sus capacidades económicas?

Tabla 18

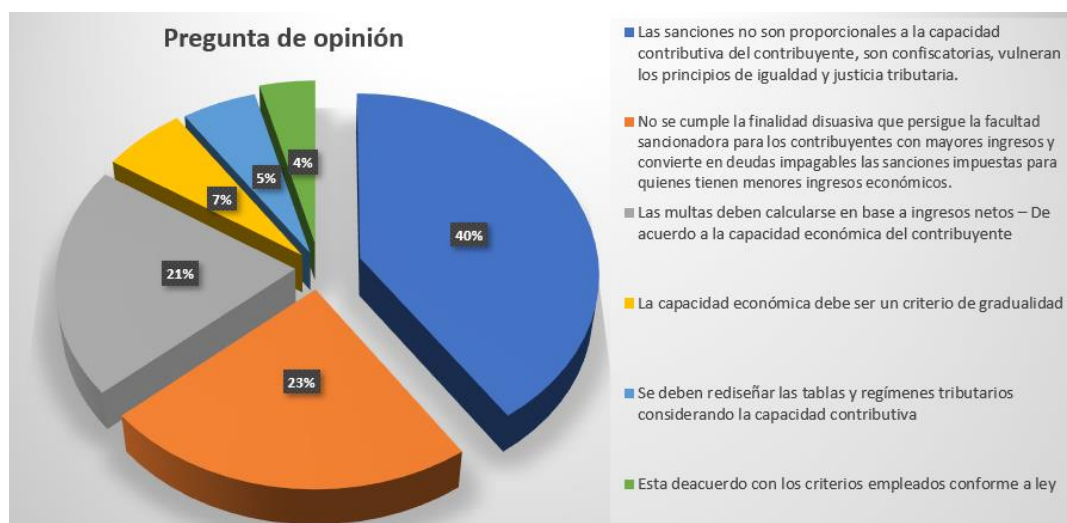
Opinión sobre la aplicación de sanciones iguales a contribuyentes con disímiles ingresos económicos

Opinión	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Las sanciones no son proporcionales a la capacidad contributiva del contribuyente, son confiscatorias, vulneran los principios de igualdad y justicia tributaria.	59	0.40	40%
No se cumple la finalidad disuasiva que persigue la facultad sancionadora para los contribuyentes con mayores ingresos y convierte en deudas impagables las sanciones impuestas para quienes tienen menores ingresos económicos.	34	0.23	23%
Las multas deben calcularse en base a ingresos netos – De acuerdo a la capacidad económica del contribuyente	30	0.21	21%
La capacidad económica debe ser un criterio de gradualidad	9	0.06	7%
Se deben rediseñar las tablas y regímenes tributarios considerando la capacidad contributiva	8	0.05	5%
Está de acuerdo con los criterios empleados conforme a ley	6	0.04	4%
Total	146	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas a la pregunta 1 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT.

Gráfico 13

Opinión sobre la aplicación de sanciones iguales a contribuyentes con disímiles ingresos económicos



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de las respuestas a la pregunta 1 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT.

De la tabla 18 y del gráfico 13, como información relevante para el objetivo de medir la eficacia de los criterios que la regulación actual contempla en la determinación y aplicación de sanciones, tenemos que, para los operadores tributarios, la determinación de sanciones y su aplicación empleando criterios distintos a aquellos que si permiten medir la capacidad económica real (capacidad contributiva), no sólo convierten las sanciones en desproporcionales, lo que acarrea la vulneración de los principios de igualdad, justicia tributaria y no confiscatoriedad, sino que además no permiten el cumplimiento de la finalidad disuasiva que deben tener las sanciones para aquellos contribuyentes con mayor capacidad económica, en tanto que, para las empresas con menos ingresos, consideran que el quantum de las sanciones de acuerdo a los actuales criterios, generan deudas impagables y en un pasivo irrecuperable para el fisco. Esto conlleva a que en otro grupo de opiniones, se encuentran aquellas que plantean la necesidad de una reforma que contemple: que la cuantía de las sanciones debe calcularse tomando como base los ingresos netos, como reflejo de capacidad económica real, que la capacidad contributiva debe ser un criterio de gradualidad en la aplicación de la sanción y que resulta necesaria la reformulación de la clasificación de los contribuyentes en las tablas y regímenes tributarios empleando como parámetro la capacidad económica. Por otro lado, un 4% señaló estar de acuerdo con los criterios empleados al encontrarse contemplado en la legislación vigente.

b) ¿Considera necesaria una reforma en los criterios que no consideren la capacidad económica del contribuyente actualmente empleados en la determinación de sanciones tributarias?

Tabla 19

Necesidad de una reforma en los criterios de determinación y aplicación de sanciones tributarias

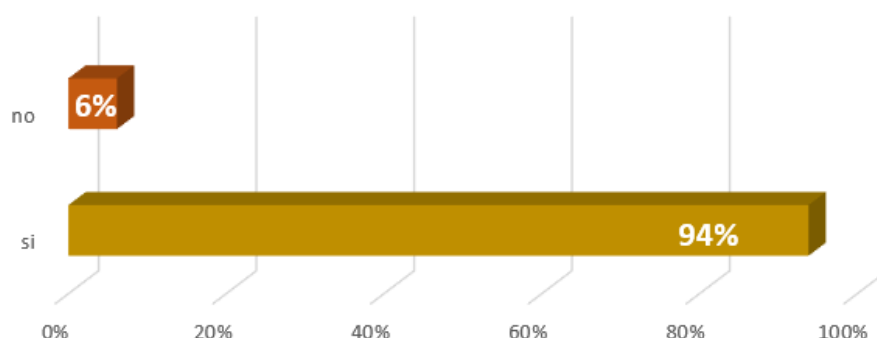
Necesidad de una reforma en los criterios de determinación y aplicación de sanciones tributarias			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	137	0.94	94%
No	9	0.06	6%
Total	146	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas a la pregunta 4 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT.

Gráfico 14

Necesidad de una reforma en los criterios de determinación y aplicación de sanciones tributarias

¿Considera necesaria una reforma en los criterios que no consideren la capacidad económica del contribuyente actualmente empleados en la determinación y aplicación de sanciones tributarias ?



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a la pregunta 4 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT.

En la tabla 19 y gráfico 14, se tiene como resultado que para el 94% de los funcionarios encuestados, es necesaria una modificación en la forma en la que se determinan las sanciones y en los criterios empleados en su aplicación, en tanto se advierta que no respeten la capacidad económica real del contribuyente.

De los resultados obtenidos a partir del análisis de la recaudación global y recaudación por multas en el ejercicio 2019, el sustento del incremento de la recaudación contenido en el informe de resultados PEI 2018-2022, las tasas de incumplimiento tributario recogidas en el MMM 2021-2024 y la percepción de los operadores tributarios vertidas en la encuesta, podemos señalar que se ha determinado la ineficacia de los criterios actualmente empleados en la aplicación de sanciones tributarias, dado que no permiten la consecución de la finalidad que la potestad sancionadora persigue: disuadir y prevenir el incumplimiento tributario.

1.3. Resultados del tercer objetivo

Establecer, si es posible aplicar el principio de capacidad contributiva, en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.

La técnica empleada, para obtener el resultado planteado en este objetivo fue la observación y análisis en doctrina, jurisprudencia y legislación nacional y comparada. Así como a través de la aplicación de la encuesta formulada a los funcionarios de la Intendencia Regional Arequipa.

A. Resultados del análisis doctrinario

Como se ha analizado en extenso en el capítulo I de esta tesis, el principio de capacidad contributiva se encuentra implícitamente contenido en la Constitución Política, dado que éste se basa en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de Derecho y es asimismo, la base del cual parten los demás principios consagrados por nuestra Constitución, dotándolos de efectividad, justificación y contenido, tales como: el principio de igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad como lo sostienen: Fernandez C. J. (2006), Tarsitano (1994), Aristides Corti (1992), Villegas (2001) y Spisso (2001).

En lo que respecta a la relación del principio de capacidad contributiva con el principio de igualdad, se tiene que el primero dota de eficacia al segundo (Palao Taboada, 1995), por constituir su presupuesto lógico (Tarsitano, 1994), lo cual supone que debe tratarse de forma simétrica a sujetos que gocen de la misma capacidad económica real y de manera asimétrica a quienes tengan disímiles capacidades contributivas (Bravo, 2015). Consecuentemente el desconocimiento de la capacidad contributiva del sujeto obligado, configuraría la violación del principio de igualdad.

Asimismo, se vulneraría el principio de proporcionalidad, en la medida que se desconozca la capacidad contributiva del administrado (García Belsunce, 2013), dado que la proporcionalidad determina la legitimidad de un tributo o sanción en relación a los fines de su aplicación e impide que la imposición sea más o menos gravosa de lo que se necesita para cumplirlas, lo que se define a partir del principio de capacidad contributiva (Amatucci, 2014).

Así también ocurre con el principio de no confiscatoriedad, habida cuenta que una imposición resulta confiscatoria y por lo tanto atentatoria del derecho de propiedad, en la medida que exceda la capacidad contributiva del obligado (Ramírez, 2019).

La naturaleza constitucional del principio de capacidad contributiva lo ubica como un principio de incuestionable cumplimiento en el ejercicio de las facultades tributarias incluyendo la facultad sancionadora.

Así también, ha quedado sentado que la capacidad contributiva constituye un principio que dota de legitimidad al Estado para la exigencia a los sujetos del pago de las obligaciones tributarias, tomando en consideración que los sujetos pasivos, cuenten con los medios para afrontarlas, al mismo tiempo que limita un ejercicio arbitrario del poder que se materializa a la hora de delimitar los hechos imposables y de cuantificar la carga tributaria. Es decir, son dos las finalidades que se le atribuyen al principio de capacidad contributiva: a) como la causa necesaria del tributo, que legitima al Estado para determinar los hechos materia de imposición a la luz de las manifestaciones de riqueza con la finalidad de afrontar el gasto público, y b) como límite del poder tributario, en el que la existencia de capacidad contributiva, determinará la obligación del cumplimiento de la imposición y la proporcionalidad de su quantum, a fin de evitar que ésta devenga en confiscatoria, es decir, actúa como un criterio de justicia (Villegas, 2001) y un límite a la posible arbitrariedad del Estado (Tarsitano (1994).

Es entonces, en su vertiente limitadora (Villegas, 2001), que el principio de capacidad contributiva debe orientar la labor del legislador y de la administración tributaria en el ejercicio de la potestad sancionada. Esto sobre la base de la naturaleza distinta que los tributos y sanciones ostentan. La norma tributaria tutela la efectividad del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica en tanto que la norma reguladora de infracciones y sanciones tutela la observancia del respeto al derecho vigente (Martin Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, Derecho Tributario, 2008). Así se evita que la obligación o la sanción sean “más gravosas o más leves de lo que se requiere para alcanzar el fin que justifica su imposición” (Amatucci, 2014).

Por las consideraciones expuestas, del análisis doctrinario, se ha determinado que no sólo resulta válido emplear el principio de capacidad contributiva en el ejercicio del ius punendi tributario, sino que además es imperativo dada su naturaleza constitucional.

B. Resultados del análisis normativo

Nuestro ordenamiento jurídico, no contempla de manera expresa el principio de capacidad contributiva en el ejercicio de la facultad sancionadora como se evidencia en los resultados del primer objetivo (ver tablas 12 y 13); sin embargo, como ha quedado establecido, dicho principio se encuentra implícitamente contenido en la Constitución Política por los fundamentos ya expuestos y también en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), toda vez que, la norma IX del título preliminar prevé la aplicación supletoria de los principios del derecho tributario, y en el artículo 171°, en el que se optó por emplear una fórmula abierta al señalar como principios de la potestad sancionadora: “legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y **otros principios aplicables**”.

Del mismo modo, de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, Decreto que modifica artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario y que a través de su artículo 47° incorporó al artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), el concepto de Ingreso Neto como criterio de determinación de sanciones pecuniarias aplicables a algunas sanciones, se verifica que para los autores de esta norma:

El concepto de IN permite que el monto de las multas sea proporcional al nivel económico del infractor y se evite la posible emisión de multas cuyo monto resulte perjudicial para su actividad comercial, especialmente en el caso de los pequeños contribuyentes. (Decreto Legislativo N° 981, 2007, Exp. de motivos)

Esta concepción, va más allá de la proporcionalidad contemplada en el artículo 171° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), que se espera exista entre una sanción y el beneficio esperado por el administrado con ocasión de la infracción cometida, sino que además se busca una justa medida entre la sanción y la capacidad económica real del infractor y esto no es otra cosa que la esencia limitadora del principio de capacidad contributiva.

Bajo ese entendido, legislaciones como la española, italiana, argentina y mexicana, han contemplado dentro de sus Constituciones y legislación especial, de manera expresa e implícita al principio de capacidad contributiva como orientador y límite en el ejercicio de la facultad sancionadora, para determinar los hechos que deben calificar como infracciones, la base de las sanciones aplicables y la graduación de las mismas.

C. **Análisis Jurisprudencial**

Tribunal Constitucional

La naturaleza constitucional del principio de capacidad contributiva, también ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los expedientes: 0033-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC.

En lo que respecta al ejercicio de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, del análisis efectuado, no se encuentran pronunciamientos en los que el Tribunal Constitucional mencione al principio de capacidad contributiva; no obstante, si enfatiza la importancia del respeto de los principios constitucionales tributarios con los que guarda estrecha relación:

En los expedientes 2050-2002-AA/TC, 1105-2002-AA/TC y 1003-1998-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que la sanción administrativa constituye una manifestación del ejercicio del poder sancionatorio y como toda potestad en el marco de un Estado de Derecho, se condiciona su validez al respeto de la Carta Magna, de los principios constitucionales y en la observancia de los derechos fundamentales de la persona.

En la sentencia recaída en el expediente 03951-2007-PA/TC, se resalta la necesaria proporcionalidad que toda sanción debe observar incluso en el ejercicio discrecional de la Administración, resaltando que para tal efecto, debe efectuarse el test de proporcionalidad, juicio de adecuación y necesidad, de lo contrario se estaría efectuando una excesiva afectación de los derechos fundamentales del obligado, como el derecho de propiedad, posición que se deja sentada en las sentencias recaídas en los expedientes 2250-2007-AA/TC, y 1803-2004-AA/TC.

Finalmente, el Tribunal Constitucional, también ha reconocido la finalidad limitadora del principio de capacidad contributiva como se aprecia en las sentencias: 0053-2004-PI/TC y 00319-2013-PA/TC.

Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal por su parte, ha desconocido la aplicación del principio de capacidad contributiva en materia sancionadora, alegando que la determinación de sanciones se realiza de manera objetiva, como se desprende de la RTF N° 03821-1-2014; sin embargo, no se pronuncia sobre su observancia en el plano aplicativo de la sanción.

En la misma RTF, se desconoce la aplicación del principio de no confiscatoriedad, empleando como fundamento que las sanciones no tienen una finalidad recaudadora, pese a que como se ha dejado sentado, las multas tributarias, conforman parte de los recursos ordinarios del presupuesto público a partir de la recaudación, y así también lo reconoce el artículo 55° del Código Tributario. Asimismo, restringe la aplicación del principio de proporcionalidad al ejercicio de la potestad sancionadora en el plano normativo, es decir, que para el Tribunal Fiscal la proporcionalidad sólo debe interesar al legislador en su tarea de determinar las circunstancias que calificarán como infracción y las sanciones aplicables, posición que también fundamenta la RTF N° 07683-2-2013, desconociendo que dichos principios si deberían ser considerados en el ejercicio discrecional de la Administración por la cual, dicha entidad se encuentra facultada a determinar y establecer los criterios en mérito a los cuales se exime al infractor de ser pasible a la imposición de la sanción o se gradúa la misma.

Del análisis jurisprudencial se tiene que, el Tribunal Constitucional reconoce la validez del empleo del principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones a partir del respeto a la Constitución, los derechos fundamentales y los principios que supeditan la validez de toda sanción, así como del reconocimiento de los principios constitucionales tributarios en el ejercicio de la facultad sancionadora del fisco, a los que como se tiene señalado el principio de capacidad contributiva dota de justificación, efectividad y contenido.

A diferencia del Tribunal Fiscal, el cual desconoce su aplicación, separándose de las interpretaciones efectuadas por el Tribunal Constitucional y de la garantías que debe observar el ejercicio discrecional de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, aludiendo a la prevalencia del principio de legalidad, circunstancia que pone al administrado en una situación de desamparo en el marco de un procedimiento contencioso tributario, evidenciándose la necesidad de una reforma legislativa que asegure el cumplimiento de las garantías y derechos de los obligados.

D. Encuesta a funcionarios de la Intendencia Regional Arequipa

En base al caso expuesto, ¿considera que, se respeta el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias?

Tabla 20

Reconocimiento de la vulneración del principio de capacidad contributiva

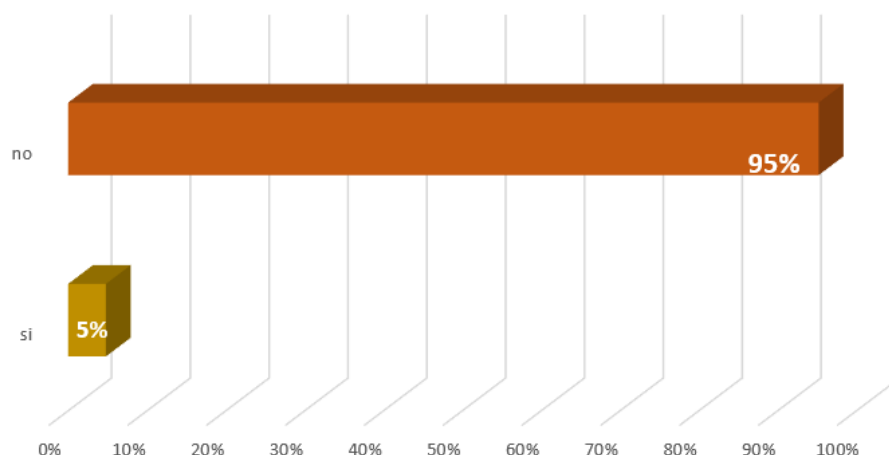
En base al caso expuesto, ¿considera que, se respeta el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	7	0.05	5%
No	139	0.95	95%
Total	146	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas a la pregunta 3 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT.

Gráfico 15

Reconocimiento de la vulneración del principio de capacidad contributiva

En base al caso expuesto, ¿considera que se respeta el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias?



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a la pregunta 3 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT

Los datos contenidos en la tabla 20 y gráfico 15, reflejan como resultado que a partir del caso expuesto en el que la determinación de sanciones tributarias se aplica al margen de la capacidad económica del contribuyente, el 95% de funcionarios encuestados consideran que se vulnera el principio de capacidad contributiva, entendiendo que éste, junto con otros principios tributarios, deben ser contemplados en el ejercicio de la facultad sancionadora, contra un 5% que considera que este principio no es vulnerado.

Similar resultado, fue el obtenido en la consulta de opinión de esta misma encuesta (ver tabla 18 y gráfico 13), en la que el 40% de funcionarios de la SUNAT, opinaron que las sanciones no son proporcionales a la capacidad contributiva del contribuyente, son confiscatorias y vulneran los principios de igualdad y justicia tributaria, principios que como se analizó en el capítulo I, se encuentran relacionados al principio de capacidad contributiva. Así como un 21% de opiniones se centraron en resaltar la necesidad de emplear la capacidad económica del infractor como base de cálculo de las sanciones económicas y un 7% opinó que este principio debe emplearse como criterio para graduar la aplicación de sanciones.

Del análisis global de estos instrumentos, se tiene que doctrinaria y normativamente es válido e imperativo emplear el principio de capacidad contributiva en su alcance limitador del ejercicio de la facultad sancionadora, lo que también es reconocido por los operadores de la norma tributaria y por el Tribunal Constitucional.

1.4. Resultados del cuarto objetivo

Determinar el índice de deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019

Las técnicas empleadas, para obtener el resultado al objetivo propuesto, fueron la observación y análisis documental en: datos obtenidos de INEI y proporcionados por la SUNAT, empleándose como instrumentos: fichas bibliográficas y documentales. Para el cálculo del índice de deserción se empleó la fórmula de tasa de abandono o “churn rate”:

Formula de tasa de abandono:

$$TD^t = \frac{NEUCB^t}{NEUCI^t} * 100$$

Donde:

TD^t = Tasa de deserción empresarial en el año t

$NEUCB^t$ = Número de empresas unipersonales comisionistas con baja definitiva en el año t

$NEUCI^t$ = Número de empresas unipersonales comisionistas inscritas en el año t

A. Resultados conforme al Informe Técnico Demografía Empresarial del INEI, publicado en febrero de 2020

Tabla 21

Stock y variación neta de empresas 2019

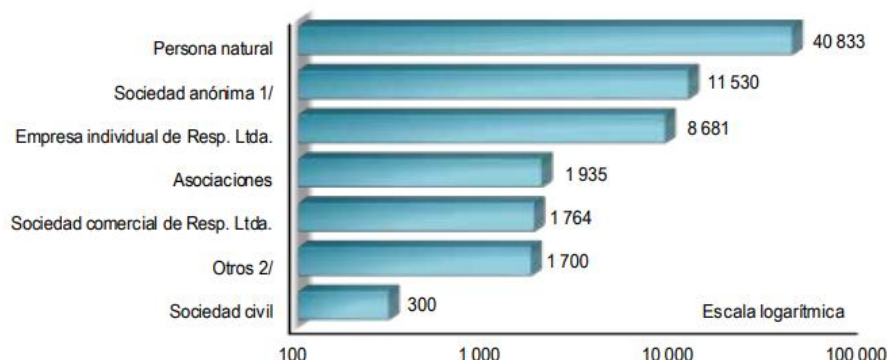
Concepto	2018				2019			
	I Trim	II Trim	III Trim	IV Trim	I Trim	II Trim	III Trim	IV Trim
Stock al inicio del período	2 303 511	2 332 218	2 379 445	2 430 812	2 393 033	2 438 636	2 662 940	2 699 130
Altas 1/	66 067	63 748	63 721	70 547	76 764	72 365	77 634	66 743
Bajas 2/	-37 449	-27 711	-22 974	-45 052	-31 065	-31 165	-34 529	-30 793
Otros Ingresos y salidas 3/	89	11 190	10 620	-63 274	-96	183 104	-6 915	-461
Variación neta 4/	28 618	36 037	40 747	25 495	45 699	41 200	43 105	35 950
Stock al final del período	2 332 218	2 379 445	2 430 812	2 393 033	2 438 636	2 662 940	2 699 130	2 734 619
Tasa de altas (%) 5/	2,8	2,7	2,6	2,9	3,1	2,7	2,9	2,4
Tasa de bajas (%) 6/	1,6	1,2	0,9	1,9	1,3	1,2	1,3	1,1
Tasa neta 7/	1,2	1,5	1,7	1,1	1,9	1,5	1,6	1,3

Nota: Obtenido de Instituto Nacional de Estadística e Informática – Directorio Central de Empresas y Establecimientos (INEI, 2020).

De la tabla 21, conforme precisa INEI, al 31 de diciembre de 2019, el número de empresas activas registradas en el Directorio Central de Empresas y Establecimientos ascendió a 2 millones 734 mil 619 empresas y se dieron de baja 127 mil 552, es decir que dejaron de operar por cierre o cese.

Gráfico 16

Altas de empresas, según organización jurídica, IV trimestre 2019



1/ Incluye sociedad anónima, sociedad anónima abierta y sociedad anónima cerrada.

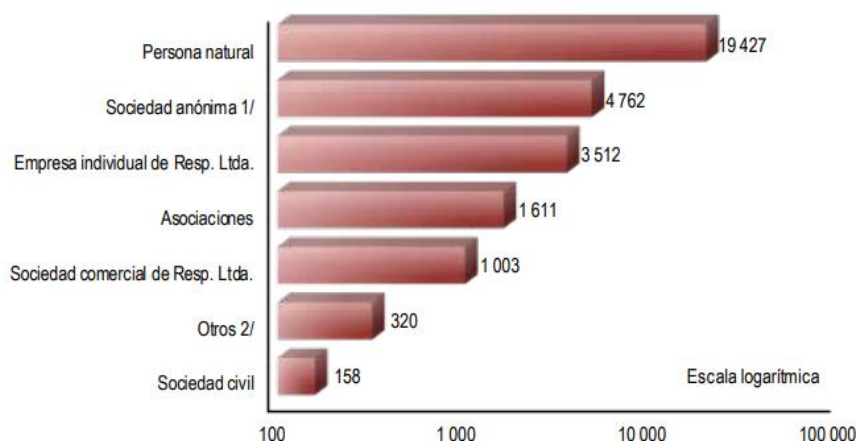
2/ Incluye sociedad en comandita simple, sociedad en comandita por acciones, sociedad colectiva, fundaciones, cooperativas y otros.

Nota: Obtenido de Instituto Nacional de Estadística e Informática – Directorio Central de Empresas y Establecimientos.

Del gráfico 16, se desprende que según la organización jurídica de las empresas al cierre del ejercicio 2019, el mayor número de unidades económicas dadas de alta, se encontraron registradas como personas naturales (con negocios), le siguieron aquellas empresas constituidas como sociedades anónimas y la empresa individual de responsabilidad limitada, entre otras.

Gráfico 17

Bajas de empresas, según organización jurídica, IV trimestre 2019



1/ Incluye sociedad anónima, sociedad anónima abierta y sociedad anónima cerrada.

2/ Incluye sociedad en comandita simple, sociedad en comandita por acciones, sociedad colectiva, fundaciones, cooperativas y otros.

Nota: Obtenido de Instituto Nacional de Estadística e Informática – Directorio Central de Empresas y Establecimientos.

Del gráfico 17, de acuerdo con la constitución legal que adoptaron las empresas, las personas naturales con negocios (empresas unipersonales) fueron las que participaron con el mayor número de bajas durante el IV Trimestre de 2019, seguido de aquellas constituidas como sociedad anónima y las que operaron bajo la modalidad de empresa individual de responsabilidad limitada, entre las más significativas.

B. Resultados conforme a la información proporcionada por SUNAT, mediante la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Tabla 22

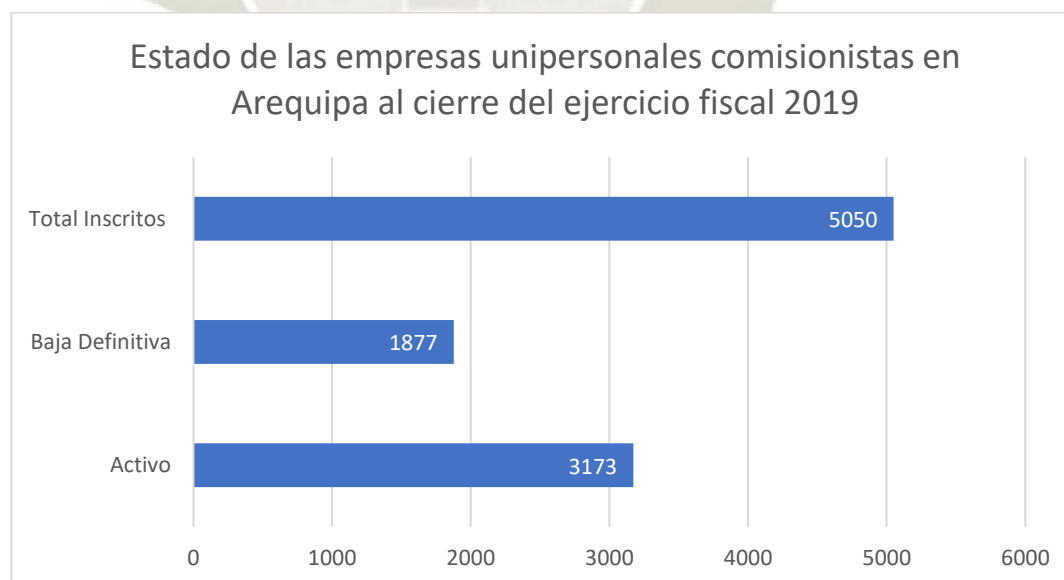
Estado del RUC de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa al cierre del ejercicio 2019

Estado del RUC	Total
Activo	3173
Baja definitiva	1877

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de la información proporcionada por Ley de Transparencia y Acceso a la información Pública – SUNAT.

Gráfico 18

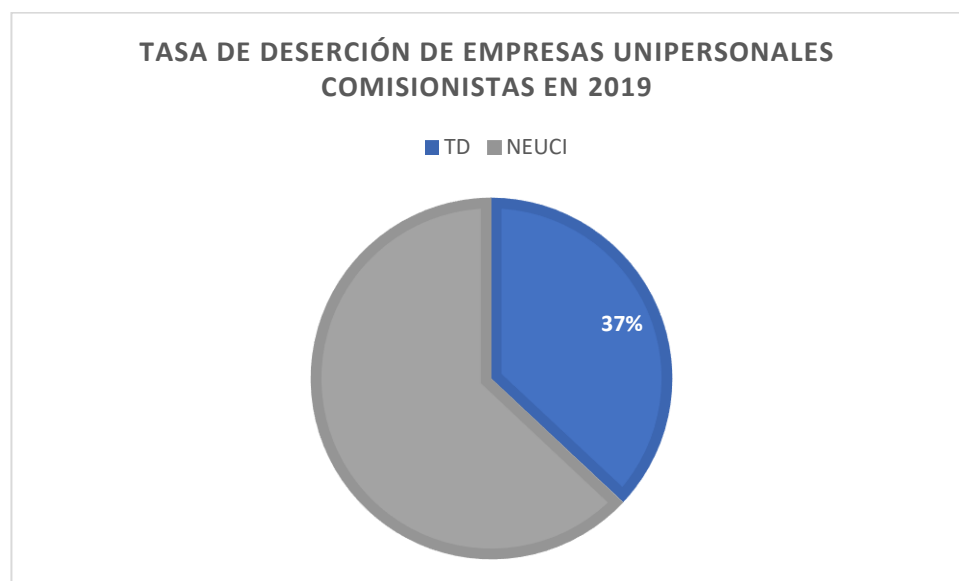
Estado de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa al cierre del ejercicio fiscal 2019



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de la información proporcionada por Ley de Transparencia y Acceso a la información Pública – SUNAT.

Gráfico 19

Tasa de deserción de empresas unipersonales comisionistas en 2019



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de la información proporcionada por Ley de Transparencia y Acceso a la información Pública – SUNAT y la fórmula de tasa de deserción.

De la información contenida en las tablas 22 y gráficos 18 y 19, se muestra que de las 5050 empresas unipersonales comisionistas inscritas en el 2019, un total de 3173 mantienen su estado activo al cierre del ejercicio, en tanto que 1877 tienen el estado de baja definitiva, representando una tasa de deserción del 37%.

1.5. Resultados del quinto objetivo

Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias con montos desproporcionales a la capacidad económica real de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que ocasiona la deserción de este sector.

La técnica empleada para la obtención de los resultados del quinto objetivo, fue la investigación de campo empleando como instrumentos la encuesta dirigida a funcionarios de la SUNAT que laboran en las divisiones de reclamaciones, auditoria, cobranza coactiva y servicios al contribuyente de la Intendencia Regional Arequipa y a empresas unipersonales comisionistas con estado de RUC baja definitiva al cierre del ejercicio fiscal 2019 (ver anexo 1).

A. Encuesta a funcionarios de la Intendencia Regional Arequipa – SUNAT

Las preguntas planteadas a los operadores tributarios para determinar los resultados de este objetivo, fueron las siguientes:

a) En base al caso expuesto, ¿considera que, la imposición de multas determinadas en base a la UIT y no a los ingresos netos de las personas naturales con negocio con actividad económica de comisionista, sea un factor determinante de sus solicitudes de baja de RUC (deserción empresarial)?

Tabla 23

Incidencia de las sanciones determinadas y aplicadas en base a la UIT en la deserción de empresas unipersonales

¿Considera que, la imposición de multas determinadas en base a la UIT y no a los Ingresos netos de las PN con negocio con actividad económica de comisionista, sea un factor determinante de sus solicitudes de baja de RUC (deserción empresarial)?

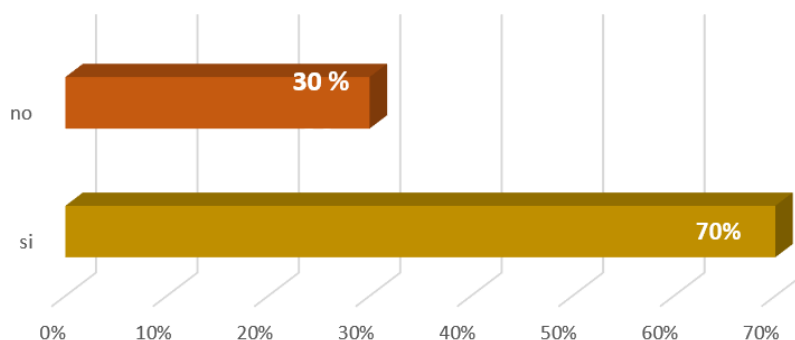
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	102	0.70	70%
No	44	0.30	30%
Total	146	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a la pregunta 2 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT

Gráfico 20

Incidencia de las sanciones determinadas y aplicadas en base a la UIT en la deserción de empresas unipersonales

En base al caso expuesto, ¿considera que, la imposición de multas determinadas en base a la UIT y no a los Ingresos netos de las PN con negocio con actividad económica de comisionista, sea un factor determinante de sus solicitudes de baja de RUC (deserción empresarial)?



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a la pregunta 2 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT

De la tabla 23 y gráfico 20 se desprende que, para un 70% de los funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT, en base a sus experiencias y conocimientos, la determinación y aplicación de sanciones en base a la UIT, constituye un factor determinante para la deserción de las empresas unipersonales comisionistas, contra un 30% que dio una respuesta negativa frente a esta consulta.

b) ¿Cuál de los siguientes ítems, considera que debe priorizar un sistema tributario eficiente, para disminuir la deserción empresarial?

Tabla 24

Ítem que debe priorizar un sistema tributario eficiente para disminuir la deserción empresarial

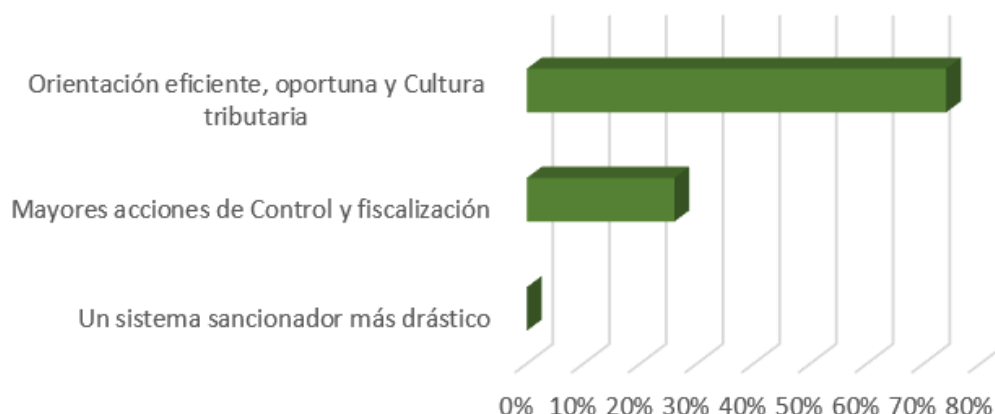
¿Cuál de los siguientes ítems, considera que debe priorizar un sistema tributario eficiente, para disminuir la deserción empresarial?				
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)	
Un sistema sancionador más drástico	0	0.00	0%	
Mayores acciones de Control y fiscalización	38	0.26	26%	
Orientación eficiente, oportuna y Cultura tributaria	108	0.74	74%	
Total	146	100	100%	

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas a la pregunta 5 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT.

Gráfico 21

Ítem que debe priorizar un sistema tributario eficiente para disminuir la deserción empresarial

¿Cuál de los siguientes ítems, considera que debe priorizar un sistema tributario eficiente, para disminuir las deserción empresarial?



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de las respuestas a la pregunta 5 de la encuesta formulada a funcionarios de la IR Arequipa – SUNAT.

Los resultados de la tabla 24 y el gráfico 21 arrojan que, para un 74%, una orientación eficiente, oportuna y la cultura tributaria, deben ser priorizadas por un sistema tributario eficiente, para disminuir la deserción empresarial, en tanto que, para un 26% son mayores acciones de control y fiscalización, las que deben centrar mayores esfuerzos y atención del sistema tributario, y para ninguno de los encuestados, un sistema sancionador más drástico representa una alternativa para conseguir este objetivo.

Los resultados obtenidos de las preguntas 2 y 5 de esta encuesta, ponen en evidencia que la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en 2019 en Arequipa se ha visto determinada porque los criterios de determinación y aplicación de sanciones no contemplan su capacidad contributiva y resulta necesario que en aras de contar con un sistema tributario que permita disminuir dicha situación se priorice en primer orden las acciones que permitan brindar orientación oportuna y eficiente al sector empresarial y en segundo orden se apliquen mayores acciones de control y fiscalización, descartando categóricamente que un sistema sancionador más drástico coadyuve a este objetivo.

B. Encuesta formulada a empresas unipersonales

Los resultados obtenidos se presentarán en función a cada una de las preguntas formuladas:

Preguntas de indagación. Los siguientes resultados, permiten determinar el perfil y características de las empresas unipersonales encuestadas.

Tabla 25

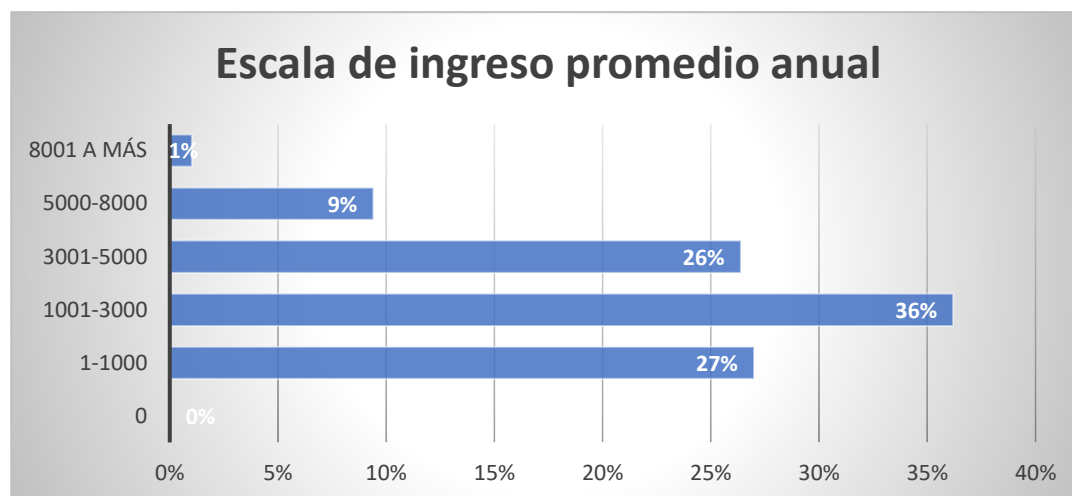
Perfil y características de los encuestados

¿Por cuánto tiempo desempeño la actividad económica de comisionista?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Menos de 1 año	314	0.64	64%
De 2 a 4 años	163	0.33	33%
Más de 4 años	12	0.02	2%
Total	489	100	100%
Indique la escala en la que se encuentra el ingreso promedio anual en soles que obtuvo como comisionista			
0	0	0.00	0%
1-1000	132	0.27	27%
1001-3000	177	0.36	36%
3001-5000	129	0.26	26%
5000-8000	46	0.09	9%
8001 a más	5	0.01	1%
Total	489	100	100%
¿Obtuvo ingresos adicionales a los de comisionista durante el tiempo que desempeño esa actividad?			
Si	193	0.39	39%
No	296	0.61	61%
Total	489	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a las preguntas 1 a 3 de la encuesta formulada a empresas unipersonales comisionistas.

Gráfico 22

Escala de ingreso promedio anual



Nota: Gráfico de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a la pregunta 2 de la encuesta formulada a empresas unipersonales comisionistas.

Como se aprecia de la tabla 25 y gráfico 22, la mayoría de empresas unipersonales desempeñó la actividad económica de comisionista por menos de 1 año, seguidas de quienes lo hicieron de 2 a 4 años y un porcentaje minoritario lo hizo por más de 4 años. Asimismo, se tiene que sus ingresos anuales oscilaron entre más de S/ 1000 y menos de S/ 5000, y un mínimo grupo los superó. Adicionalmente, el 61% de los encuestados refirieron no haber tenido ingresos económicos adicionales a los de comisionista contra un 39% que señaló si haberlos tenido.

Preguntas de indagación de cumplimiento tributario. Los siguientes resultados, permiten determinar la percepción y grado de información que las empresas unipersonales comisionistas tienen del régimen tributario en el que desempeñaron su actividad económica, el cual es empleado como criterio de clasificación en la estructuración de las tablas que establecen los montos de las sanciones pecuniarias.

Tabla 26
Medición de percepción e información respecto del régimen tributario afecto

¿Cómo calificaría al Régimen Tributario al cual estuvo afiliado?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Sencillo	5	0.01	1%
Complejo	484	0.99	99%
Total	489	100	100%
Adecuado al volumen de mis ingresos	14	0.03	3%
No era adecuado al volumen de mis ingresos	475	0.97	97%
Total	489	100	100%
¿Buscó orientación antes de registrarse en el RUC como comisionista?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	308	0.63	63%
No	181	0.37	37%
Total	489	100	100%
Señale el canal en el que obtuvo información, antes de registrarse en el RUC como comisionista.			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
SUNAT (oficinas, web, call center)	195	0.63	63%
Empresa que contrató sus servicios como comisionista	85	0.28	28%
Amigos y familiares	28	0.09	9%
Total	308	100	100%
¿Recibió asesoría privada durante el tiempo que desempeño su actividad económica de comisionista?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	104	0.21	21%
No	385	0.79	79%
Total	489	100	100%

¿A qué circunstancia atribuye el no haber recibido asesoría durante el tiempo que desempeño su actividad económica de comisionista?

	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Lo consideró necesario, pero no podía asumir el gasto	353	0.92	92%
No lo consideró necesario, pese a que podía asumir el gasto	3	0.01	1%
No lo consideró necesario y no podía asumir el gasto	2	0.01	1%
Otros	27	0.07	7%
Total	385	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a las preguntas 4 a 8 de la encuesta formulada a empresas unipersonales comisionistas.

De la tabla 26 se advierte que, para casi la totalidad de encuestados, el régimen tributario que les permitía desarrollar la actividad económica de comisionista le resultó complejo e inadecuado en función al volumen de sus ingresos.

Así también se tiene que, la mayoría de empresas unipersonales, señalan haber recibido orientación antes de inscribirse en el RUC la cual fue obtenida por los diferentes canales de SUNAT, un grupo menor indica que la recibió de las empresas comitentes y un grupo reducido, de familiares y/o amigos. De otro lado se tiene que un 37% reconoció haber efectuado el trámite de inscripción sin contar con conocimientos previos.

En lo que respecta a la asesoría durante el tiempo que desempeñaron su actividad como comisionistas el 79% señaló no haberla tenido por no contar con la capacidad económica de asumir dicho gasto, pese a considerarla necesaria.

Infracciones y Sanciones. Los siguientes resultados, permiten establecer el índice de empresas unipersonales comisionistas que fueron pasibles de aplicación de multas y el quantum de las mismas

Tabla 27
Infracciones y sanciones

¿Ha tomado conocimiento de haber cometido alguna infracción tributaria?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	411	0.84	84%
No	78	0.16	16%
Total	489	100	100%

Señale la obligación tributaria a la que está vinculada la infracción cometida			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos	44	0.11	11%
De presentar declaraciones y comunicaciones	367	0.89	89%
Total	411	100	100%

¿Tenía conocimiento de que su conducta calificaba como una infracción?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	14	0.03	3%
No	397	0.97	97%
Total	411	100	100%

Indique ¿en cuál de los siguientes momentos, tomo conocimiento de la comisión de la infracción?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Antes de que la multa fuera emitida por SUNAT	59	0.14	14%
Después de que la multa fue notificada por SUNAT, pero antes del inicio de la cobranza coactiva	181	0.44	44%
Durante el procedimiento de cobranza coactiva	103	0.25	25%
Después de la ejecución de embargo	68	0.17	17%
Total	411	100	100%

En el caso de sanciones calculadas en base a la UIT, ¿cuál fue el monto de la multa aplicada?

	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
4200	345	0.84	84%
2100	0	0.00	0%
1680	7	0.02	2%
420	51	0.12	12%
0	8	0.02	2%
Total	411	100	100%

Conocido el importe de la multa por pagar, señale una de las siguientes alternativas de acuerdo a lo que corresponde

	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Pagó la multa sin gradualidad y sin fraccionarla	27	0.07	7%
Fraccionó la multa sin gradualidad.	97	0.24	24%
Pagó la multa con gradualidad (menor monto)	58	0.14	14%
Se acogió a un criterio de discrecionalidad que lo eximió del pago de la multa	8	0.02	2%
Le ejecutaron medidas de embargo	82	0.20	20%
La deuda se encuentra pendiente al cierre del 2019 con cobranza coactiva activa.	139	0.34	34%
Total	411	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a las preguntas 9 a 14 de la encuesta formulada a empresas unipersonales comisionistas.

De la tabla 27 se aprecia que, del total de los encuestados, 84% señaló haber tomado conocimiento de que cometió una infracción tributaria. La infracción tributaria con mayor incidencia fue la vinculada a la omisión a la presentación de la declaración o su presentación extemporánea, infracción que de conformidad con la normativa vigente se sanciona en base a la UIT.

Asimismo, el 97% manifestó que desconocía que su conducta calificara como una infracción. Un 44% tomó conocimiento de dicha situación cuando la multa ya había sido notificada, pero aún no se había iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, el 25% cuando ya se había iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, el 17% después de la ejecución de las medidas de embargo y un 14% antes de que la multa fuera emitida.

Estos resultados tuvieron injerencia en los montos a los que ascendió la multa correspondiente pues el 84% refirió que se le aplicó una sanción por S/ 4200 (1 UIT), lo cual indica que no lograron acceder a ningún criterio de discrecionalidad ni gradualidad; el 12% recibió una sanción por S/ 420, lo que implica que llegaron a efectuar una subsanación antes de ser notificados con la resolución de multa lo que les permitió acceder a una gradualidad del 90%; el 2% señala que su sanción ascendió a S/ 1680 lo que obedece a que también accedieron a una gradualidad pero de un porcentaje menor y finalmente un 2% señaló que pese a haber cometido la infracción en aplicación a la discrecionalidad por subsanación voluntaria no fue sancionado.

En lo que respecta al estado de las sanciones impuestas, de los resultados expuestos se tienen que el 34% mantiene la deuda en estado pendiente al cierre del 2019, el 24% optó por fraccionarla, lo que implica que continúan pagándola, el 20% indica que se le ejecutaron medidas de embargo, el 14% logró acceder al pago graduado de la deuda por lo que se encuentra cancelada, un porcentaje reducido (7%) respondió que efectuó el pago de la multa sin gradualidad ni fraccionamiento, y un 2% no tuvo que pagarla dado que se acogió a un criterio de discrecionalidad.

Apreciación del sistema sancionador. Estos resultados permiten conocer la percepción de las empresas unipersonales sobre el sistema sancionador tributario.

Tabla 28
Percepción del sistema sancionador

¿Está de acuerdo con la imposición de la sanción? Fundamente su respuesta			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	8	0.02	2%
No	403	0.98	98%
Total	411	100	100%
Está de acuerdo porque cometió una infracción, pero lo eximieron de efectuar el pago de la multa	8	0.02	2%
Considera injusta la imposición de la sanción al desconocer las conductas que calificaban como una infracción	30	0.07	7%
No sabía que existían beneficios en caso de subsanaciones voluntarias	22	0.05	5%
El monto de la sanción impuesta es demasiado alto. Sus ingresos no son suficientes para pagarla.	351	0.85	85%
Total	411	100	100%
¿Está de acuerdo con el monto de la sanción impuesta? Fundamente su respuesta			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	8	0.02	2%
No	403	0.98	98%
Total	411	100	100%
Es excesiva, consideran que SUNAT actúa de forma injusta y abusiva. Sus ingresos no son suficientes para pagarla	403	0.98	98%
Pese a que cometió la infracción no se la cobraron	8	0.02	2%
Total	411	100	100%
¿Considera que el monto de la sanción impuesta es proporcional a su capacidad económica?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Si	8	0.02	2%
No	403	0.98	98%
Total	411	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a las preguntas 15 a 17 de la encuesta formulada a empresas unipersonales comisionistas.

De los resultados contenidos en la tabla 28 se aprecia que la mayoría de empresas manifiesta no encontrarse de acuerdo con el hecho de haber sido sancionados ni con el importe al cual ascendió la sanción impuesta por considerarla excesiva en comparación a sus ingresos. Dentro de las razones que manifestaron se encuentran el no haber tenido conocimiento de que su conducta calificaba como una infracción y el no haber podido acceder a algún beneficio que permita graduar o eliminar su multa. En tanto que el grupo reducido de encuestados que manifestó encontrarse de acuerdo con haber sido sancionado, fundamentó su respuesta señalando no haber tenido que pagar la multa al haberse acogido a una subsanación voluntaria.

Factor que motivó la deserción empresarial

Tabla 29

Factor que motivó la deserción empresarial

¿Cuál fue el motivo que lo llevó a tomar la decisión de cerrar la actividad económica de comisionista?			
	Frecuencia absoluta (n)	Frecuencia relativa (h)	Frecuencia relativa (%)
Las sanciones impuestas resultaron sustancialmente mayores a las ganancias que obtuvo. Perdió liquidez, capital y patrimonio.	375	0.77	77%
Formalizarse le ocasionó más gastos que ganancias. Los dos regímenes tributarios son muy complejos y los porcentajes de sus tributos son muy altos.	59	0.12	12%
Encontró trabas y poco apoyo en SUNAT.	45	0.09	9%
Decidió realizar exclusivamente actividades económicas generadoras de otras rentas tributarias	10	0.02	2%
Total	489	100	100%

Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a la pregunta 18 de la encuesta formulada a empresas unipersonales comisionistas.

Gráfico 23

Factor que determinó la deserción empresarial



Nota: Tabla de elaboración propia a partir de las respuestas señaladas a la pregunta 18 de la encuesta formulada a empresas unipersonales comisionistas.

De la tabla 29 y el gráfico 23, se advierte que el 77% de las empresas unipersonales que decidió cerrar su actividad económica (dar de baja al RUC), lo atribuyó a que las sanciones impuestas resultaron sustancialmente mayores a las ganancias que obtuvieron, siendo ésta la causa fundamental de su decisión de dejar de realizar la actividad de comisionista y dar de baja al RUC. En tanto que el 12% señala como motivo que la formalización le generó mayores gastos que beneficios, sumado a la complejidad de los regímenes tributarios que se vio obligado a llevar, el 9% manifestó haber encontrado trabas y poco apoyo de SUNAT y un 2% a que decidió realizar actividades económicas distintas.

2. Discusión de resultados y comprobación de hipótesis

Del análisis de los resultados expuestos, se ha determinado que, tal como se ha venido planteando a lo largo de toda esta investigación, la normativa vigente que regula la determinación y aplicación de sanciones tributarias, aún contempla criterios que no permiten que el monto de las multas sea proporcional al nivel económico del infractor, lo que genera un notorio perjuicio para un sector empresarial primario como es el caso de las empresas unipersonales, pese que representan el mayor número de inscritos en el directorio de SUNAT y para efectos de esta investigación concretamente las que realizan la actividad de comisión mercantil.

Dicho sector, se caracteriza por contar con capitales pequeños, baja productividad, ingresos no sustanciales, no recibir asesoramiento empresarial, tributario ni contable, pese a necesitarlo, ya sea por desconocimiento de su importancia o por no contar con la liquidez para asumir dicho gasto, optando la mayoría de ellos por administrar y dirigir personalmente sus negocios sin contar con la capacitación suficiente para hacerlo. Todos estos aspectos, ponen a las empresas unipersonales en desventaja respecto de conglomerados empresariales o empresas con mayores ingresos quienes si cuentan con herramientas de planeamiento empresarial y fiscal.

Esta marcada diferencia, se acentúa cuando la SUNAT realiza acciones de verificación de cumplimiento y como resultado detecta la comisión de infracciones. La lógica diría que el tratamiento que recibe uno u otro sector deberían ir de la mano de las características y realidades particulares de cada uno de ellos, en aras de respetar las garantías y derechos que asisten a los contribuyentes; sin embargo, la estructuración y clasificación que los actuales regímenes tributarios contemplan, que además son las mismas que recogen las tablas del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), que cuantifican las sanciones, emplean parámetros que no permiten ubicar a los contribuyentes en función a su real capacidad económica. Así, tenemos que una empresa constructora con ingresos económicos considerables, este obligada a tener un régimen general de renta o un régimen mype tributario, al igual que una persona natural (empresa unipersonal) que realice actividades de comisión mercantil pese a ostentar una capacidad económica menor.

En este escenario, no sólo se determinan las obligaciones tributarias sustanciales y formales que deben asumir los perceptores de rentas empresariales que forman parte de una misma estructura o clasificación, sino también el quantum de las sanciones a las que serán pasibles en caso de cometer alguna infracción. Es en este último caso donde surge el problema objeto de esta investigación

Aunado al problema de la inadecuada clasificación de quienes realizan actividad comercial, se encuentra el hecho de que aún se contemple como criterio principal para determinar el quantum de las multas de varias de las infracciones contenidas en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), a la UIT, en lugar del ingreso neto, como se ha acreditado en los resultados del primer objetivo, pese a que éste último si permite aplicar una sanción dentro de los límites de la facultad sancionadora: los principios tributarios y el respeto a los derechos de todo administrado.

Dicha situación motivó a que el segundo objetivo planteado en esta investigación fuera el determinar la eficacia de los criterios actualmente empleados en la determinación y aplicación de sanciones. Al respecto se ha acreditado que, pese a que la finalidad del sistema sancionador es reprimir y disuadir las conductas infractoras con el objetivo de promover el cumplimiento tributario que permita asegurar la recaudación y con ésta la obtención de los recursos que el Estado requiere para asumir el gasto público y ejecutar las políticas públicas, esta no es cumplida.

Se ha arribado a dicho resultado a partir de la medición del cumplimiento tributario el cual no se vio significativamente incrementado pese a que, en 2019, la recaudación por multas fue significativamente mayor respecto de los ejercicios anteriores y por el contrario las tasas de incumplimiento de los dos tributos que representan la base de la recaudación: IGV e IR, tuvieron un incremento respecto del ejercicio 2018. Sumado a ello, está la percepción que los funcionarios de SUNAT tienen sobre la desproporcionalidad existente entre la sanción impuesta y la capacidad económica del infractor que el empleo de la UIT en su determinación motiva. Lo que nos lleva a concluir a partir de su experiencia laboral, que esta situación no permite disuadir a la empresa con mayores ingresos económicos, pues encuentran más ventajas en cometer la infracción que en pagar una sanción irrisoria, sin embargo, devienen en sanciones impagables para quienes tienen menos ingresos y convierte dicha deuda en incobrable para la SUNAT.

Ahora bien, el incumplimiento tributario no sólo se produce como consecuencia de las fallas o carencias del sistema tributario, el cual se encuentra condicionado por políticas fiscales que establecen los lineamientos que deben seguir tanto los responsables de determinar los hechos materia de imposición y sus consecuencias jurídicas como de la Administración Tributaria encargada de aplicarlas, sino también de la percepción que tiene el ciudadano de este y que lamentablemente no suele ser considerado. Como se ha desarrollado en el capítulo II de esta investigación, se han efectuado varios estudios en los que se concluye que la percepción de un sistema impositivo que no aplica tratamientos equitativos, una administración tributaria indiferente a las necesidades de la población y un Estado que no usa racionalmente lo recaudado, además de tener un impacto en la pérdida de la recaudación, contribuye también a una menor o nula conciencia tributaria de los ciudadanos lo que promueve en un extremo la comisión de infracciones involuntarias o la decisión de incumplir conscientemente las obligaciones tributarias impuestas.

Esta realidad, también ha sido acreditada en esta investigación en los resultados obtenidos en el tercer y cuarto objetivo, en los que se planteó determinar si la aplicación de sanciones desproporcionales a la capacidad contributiva de las empresas unipersonales es un factor que ocasione su deserción y cuál es el índice que dicha deserción representa. Sobre el particular, no sólo se ha acreditado que la aplicación de sanciones desproporcionales fue el principal factor que determinó su decisión de cesar su actividad económica, lo que representó un índice del 37%, sino que además, a partir de las respuestas brindadas en las encuestas aplicadas, se tiene que para las empresas unipersonales, el régimen tributario que se vieron obligados a tener resultó complejo e inadecuado a sus ingresos, así también, consideran haber encontrado más trabas que beneficios en la formalización de sus negocios y perciben el sistema sancionador tributario como injusto. Esta situación no ha sido ajena a la percepción obtenida de los funcionarios de SUNAT, para quienes es necesario centran esfuerzos en potenciar los servicios de orientación eficiente y oportuna como herramienta para disminuir la deserción de empresas unipersonales frente a la ineficacia de los actuales criterios empleados en el ejercicio de la potestad sancionadora.

Tomando en consideración lo expuesto, y adelantando una posible solución al problema planteado, se estableció como tercer objetivo de esta investigación determinar si es posible aplicar el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias. Para arribar al resultado, se realizó un análisis doctrinario, jurisprudencial y normativo a partir del cual se ha acreditado lo siguiente:

El principio de capacidad contributiva se encuentra implícitamente contenido en la Constitución Política y dota de contenido justificación y efectividad a los demás principios constitucionales (igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad) como tal debe limitar el ejercicio de la potestad sancionadora tanto del legislativo y el ejecutivo en al caso de delegación de facultades, en su tarea de determinar las conductas que califican como infracciones y las sanciones que deben imponerse, como de la Administración Tributaria en la aplicación de las sanciones. Esta función limitadora, que ejerce el principio de capacidad contributiva, determina la racionalidad y proporcionalidad de la cuantía de las imposiciones, evitando que la sanción sea más gravosa o más leve de lo que resulta necesario para alcanzar la finalidad que persigue su imposición.

Este principio, también se encuentra implícitamente contenido en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), y su aplicación no se limita a la

legitimación y medida de los tributos. Así se desprende del propio artículo 171°, en el que por un lado, se estableció como uno de los principios que rigen el ejercicio de la potestad tributaria el principio de proporcionalidad, con el que guarda una estrecha relación el principio de capacidad contributiva, la cual no sólo ha sido reconocida por la doctrina, sino también por el máximo intérprete de la Constitución como se aprecia en las sentencias recaídas en los expedientes 1003-98-AA/TC, 03951-2007-PA/TC, 1767-2007-AA/TC, 3951-2007-AA/TC, 02250-2007-PA/TC y 1803-2004-AA/TC ; y por el otro, en el empleo de una fórmula abierta en su redacción, señalando que además de los principios explícitamente señalados, es posible la observancia de otros principios que resulten aplicables como son los principios tributarios, cuya aplicación supletoria es autorizada por la norma IX del título preliminar del mismo Código.

Esta incorporación implícita también se encuentra en el artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), en el que el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, incorporó el concepto de ingreso neto como criterio de determinación de algunas sanciones y en cuya exposición de motivos se señala expresamente que lo que se busca con esta modificación es que la “emisión de multas sea proporcional al nivel económico del infractor y se evite la posible emisión de multas cuyo monto resulte perjudicial para su actividad comercial, especialmente en el caso de los pequeños contribuyentes” (Decreto Legislativo N° 981, 2007).

Esta reforma, introduce la justa medida que debe existir entre la sanción y la capacidad económica real del infractor, lo cual constituye la esencia limitadora del principio de capacidad contributiva, que se adiciona a la ya reconocida proporcionalidad contemplada en el artículo 171° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), que se espera exista entre una sanción y el beneficio esperado por el administrado con ocasión de la infracción cometida.

Los fundamentos señalados y acreditados permiten sostener que, si es posible aplicar el principio de capacidad contributiva en el ejercicio de la facultad sancionadora que “como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, de los principios constitucionales y, en particular, a la observancia de los derechos fundamentales” como lo señala el Tribunal Constitucional en los expedientes 2050-2002/TC, 1105-2002-AA/TC Y 1003-1998-AA/TC.

Por todo lo expuesto y estando al análisis de los resultados obtenidos respecto de cada objetivo, se ha comprobado que dado que el actual marco legal que rige la determinación y aplicación de sanciones tributarias, contiene criterios que no contemplan la capacidad económica real de las empresas unipersonales comisionistas, este es un factor que genera su deserción empresarial, por lo que es necesaria la aplicación del principio de capacidad contributiva en el ejercicio de la facultad sancionadora a fin de dotarla de eficacia sin dejar de garantizar el respeto de los derechos del contribuyente, quedando así ampliamente confirmada la hipótesis planteada.



CONCLUSIONES

PRIMERA: Del análisis efectuado de la normativa y doctrina tributarias, se ha determinado que no existen criterios expuestos que orienten el ejercicio de la facultad de determinación de sanciones; sin embargo, esta labor, si está condicionada por las políticas fiscales; en tanto que la facultad de aplicación de sanciones si se rige por criterios explícitamente contenidos en el artículo 180° del Código Tributario y normativa especial. Ambas manifestaciones del ejercicio de la potestad sancionadora se encuentran limitadas por el respeto a la Constitución, los derechos fundamentales y principios tributarios.

SEGUNDA: De los resultados obtenidos a partir del análisis de la recaudación en el ejercicio 2019 y la percepción de los operadores tributarios, empleando como medida la tasa de incumplimiento, se ha acreditado la ineficacia de los criterios actualmente empleados en la determinación y aplicación de sanciones tributarias, dado que estos no permiten el cumplimiento de su finalidad última, que es asegurar el cumplimiento tributario, y con este, la recaudación que dota al Estado de los recursos que requiere para asumir el gasto público.

TERCERA: Del análisis doctrinario, jurisprudencial y normativo, se ha corroborado que resulta valido emplear el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias, al encontrarse implícitamente contenido en la Constitución Política y en el ordenamiento jurídico tributario, actuando como principio orientador y límite del ejercicio de la potestad sancionadora y determinando la racionalidad y proporcionalidad del quantum de las sanciones y la capacidad económica real del contribuyente, evitando que éstas sean más gravosas o más leves de lo que se requiere para disuadir y prevenir el incumplimiento tributario.

CUARTA: De los datos proporcionados por INEI y SUNAT, se ha determinado que, en 2019, el sector que mayor porcentaje de cierre o cese de actividades reportó fue el conformado por empresas unipersonales y en Arequipa, la deserción de dichas empresas dedicadas al rubro de la comisión, representó un índice del 37%. Circunstancia que tiene implicancias importantes a nivel de la recaudación, sostenida en su mayor porcentaje por este sector.

QUINTA: Se ha demostrado a través de los resultados obtenidos de las encuestas dirigidas a los funcionarios de SUNAT y a las empresas unipersonales comisionistas, que la determinación y aplicación de sanciones tributarias desproporcionales a la capacidad económica real de los sancionados, determinó su deserción. Adicionalmente se ha determinado que, como consecuencia de ello, se ha generado en este sector, la percepción de un sistema tributario injusto, complejo y ajeno a sus necesidades, elementos que menoscaban la conciencia y cultura tributarias, lo que perjudica el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

SEXTA: Del análisis global de los resultados obtenidos, se advierte la necesidad de plantear una reforma legislativa que garantice el cumplimiento de la finalidad sancionadora, sin que se vulneren los derechos y garantías que asisten a todo contribuyente y que observe los principios rectores del ejercicio de la potestad sancionadora contemplados explícita e implícitamente en nuestro ordenamiento jurídico como es el caso del principio de capacidad contributiva en su alcance como medida y límite de la potestad tributaria.



SUGERENCIAS

PRIMERA: Al haberse advertido que los indicadores empleados en la categorización de los contribuyentes en cada régimen tributario y en la clasificación recogida en las tablas anexas del Código Tributario, generan las mismas imposiciones de carácter formal y sustancial a contribuyentes con diferentes capacidades contributivas, es necesario que se reformule dicha estructuración, tras un estudio específico y pormenorizado y a la luz de los principios de igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

SEGUNDA: Siendo que, la percepción de la ciudadanía constituye un factor determinante del cumplimiento tributario, es necesario que el fisco priorice a partir de las políticas fiscales y lineamientos concretos, acciones destinadas a promover y fortalecer la conciencia y cultura tributarias que permitan percibir al sistema tributario como equitativo, eficiente y justo y a un Estado que hace un uso racional de la recaudación. Esto permitiría un cumplimiento voluntario oportuno y sostenible en el tiempo.

TERCERA: Es necesario que se establezcan medidas de simplificación viables a los procedimientos tributarios en aras de promover el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias, como la reducción de obligaciones formales innecesarias, atendiendo a que, a partir de la virtualización, el fisco tiene las herramientas para obtener la información necesaria para ejercer su labor de control del cumplimiento y fiscalización, lo que se vería traducido en la disminución de las brechas de informalidad e incumplimiento.

CUARTA: Habiéndose puesto de manifiesto, a partir de esa investigación, la necesidad de potenciar los servicios de orientación que SUNAT pone a disposición de los contribuyentes, es menester que, se mejoren los protocolos, estrategias e indicadores que emplea la Administración Tributaria en el ejercicio de dicha labor, como la especialización de los gestores que brindan asesoría, la canalización de las capacitaciones que brinda la administración en función al perfil del contribuyente y la priorización de un servicio eficiente al administrado por sobre el cumplimiento de indicadores institucionales internos.

QUINTA: Tomando como base los datos obtenidos en esta investigación, sería de suma utilidad y relevancia académica plantear nuevas investigaciones que tengan como objeto de estudio el cumplimiento tributario y los diferentes fenómenos sociales, económicos y jurídicos que se desprenden de este.



REFERENCIAS

- Altamirano, A. (2008). *Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Entes Colectivos desde la Perspectiva del actuar en lugar del otro*. Tesis Doctoral, Universidad Rovira de Argentina.
<https://www.tdx.cat/handle/10803/8760;jsessionid=3B6DA9D1B1562B008187144DA90F5B52>
- Arce Furuya, L. (11 de mayo de 2017). *Empresas unipersonales, aspectos tributarios a tener en cuenta*. DPP Abogados: <https://www.estudioarce.com/articulos/empresas-unipersonales-aspectos-tributarios-a-tener-en-cuenta.html>
- Alva, E. (2017). La desaparición de las microempresas en el Perú. Una aproximación a los factores que predisponen a su mortalidad. Caso del Cercado de Lima. *Economía y Desarrollo*(3), 76-90.
- Alva Mateucci, J. (1995). La definición de la conciencia tributaria y los mecanismos para crearla. *Revista Análisis Tributario*, VIII(90), 37-38.
- Alva Mateucci, J. (16 de septiembre de 2013). Planeamiento Tributario: ¿Es posible realizarlo actualmente sin quebrantar las normas?. *Blog de Mario Alva Mateucci*: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/09/16/planeamiento-tributario-es-posible-realizarlo-actualmente-sin-quebrantar-las-normas/>
- Alva Mateucci, J. (2014). ¿Conoce usted las sanciones tributarias más frecuentes aplicadas por la SUNAT? *Actualidad Empresarial*(308).
- Alva Matteucci, J. (02 de septiembre de 2014). ¿Cuál es la diferencia entre infracción y sanción tributaria?. *Blog de Mario Alva Mateucci*: http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/09/02/cu-l-es-la-diferencia-entre-infracci-n-y-sanci-n-tributaria/#_ftn7
- Amatucci, A. (2014). Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el Pensamiento de Santo Tomás de Aquino. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*(71), 161-176.

- Aragón Colque, A. (2020). *Código Tributario*. Lima: IAT.
- Arias Scipion, C. (2005). Infracciones y sanciones tributarias: facultad discrecional de la SUNAT. *Actualidad Empresarial*(91), 1-2.
- Arias Minaya, L. (2018). *El Perú hacia la OCDE*. Lima: Asociación Gráfica Educativa.
- Armas, E., & Colmenares, M. (2009). Educación para el desarrollo de la cultura tributaria. *Revista electrónica de humanidades, educación y comunicación social*(6), 141-160.
- Bacigalupo, E. (1994). *Principios del Derecho Penal Parte General*. Madrid: Akal.
- Balladares Saballos, Bermúdez, R., Gónzales Mora, M., Silva Gutierrez, M., Flores Miranda, E., & Gonzáles Gutiérrez, G. (2009). *Análisis jurídico del sistema tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua*. Nicaragua: Helios.
- Balladares, R. (junio de 2014). *Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*. UCA: <https://documents.tips/documents/lecciones-fundamentales-de-derecho-tributario-uca-2014.html>
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2013). *Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010*. Editorial BID, <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Estado-de-la-administraci%C3%B3n-tributaria-en-Am%C3%A9rica-Latina-2006-2010.pdf>
- Bedoya, O. (2011). La incidencia de la planeación tributaria en el crecimiento y logro de los objetivos del ente económico. *Revista Visión Contable* (9), 135-142.
- Benites-Chapoñán, T. (2017). *Influencia de la OCDE en el Ordenamiento Jurídico Peruano para contrarrestar el Planeamiento Fiscal Internacional de las Empresas*. Tesis de Maestría, Universidad de Piura. https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/3286/MAE_DER_057.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Belaunde G., M. (1967). Relación Jurídico Tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 27-72.
- Bermudez Soto, J. (2011). *Derecho Administrativo General*. Santiago de Chile: Lexis Nexis.
- Bobbio, N. (1999). *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis.

- Bravo Cucci, J. (2006). Algunas Meditaciones sobre la Potestad Sancionadora del Estado en Materia Administrativa. *Gaceta del Tribunal Constitucional*(3), 32.
- Bravo Cucci, J. (2013). Los principios aplicables a la facultad sancionadora. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(55), 89-102.
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos del Derecho Tributario*. (5ª ed.). Lima: Jurista Editores
- Bravo, Cucci, J. (2009). Breves Reflexiones sobre el Desarrollo Jurisprudencial del Principio de Capacidad Contributiva. *Ius et Veritas*(38), 222-227.
- Bravo Salas, F. (2011). Los valores personales no alcanzan para explicar la conciencia tributaria: experiencia en el Perú. *Revista de Administración Tributaria - CIAT*(31), 1-13.
- Burguete, E. (28 de febrero de 2013). *Factores de quiebra de una empresa*. Gestipolis: <http://www.gestipolis.com/factores-quiebra-empresa/>
- Caballero Bustamante. (2011). *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría*. Caballero Bustamante.
- Camacho, G. (noviembre de 2000). *Los principios de eficacia y eficiencia administrativos*. Academia: https://www.academia.edu/28989746/Los_principios_de_eficacia_y_eficiencia_administrativas_2000_
- Camara de Comercio de Lima. (2015). CCL Lanza Campaña Perú sin Obstáculos. *La Cámara - Revista de la CCL*, 6-7.
- Carzorla Prieto, L. (2019). *Derecho financiero y tributario: parte general* (9ª. ed.). Navarra: Aranzadi.
- Castañeda Rodriguez, V. (marzo de 2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica, LXXVI*(299), 125-152.
- Celerico Palma, C. (2 de octubre de 2000). *La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva*. Conferencia Técnica - Sicilia, Italia. CIAT:

https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2000/Espanol/Taormina_italia_sicilia_2000_tema1_2_portugal.pdf

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2010). *Serie Telemática Tributaria: Cumplimiento Tributario*. Editorial CIAT, https://www.ciat.org/Biblioteca/SerieTematica/Espanol/2010_n6_dic_cumplimiento_trib.p

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo del Código Tributario del CIAT*. Editorial CIAT, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2006). *La Administración Tributaria en América Latina: algunas tendencias y desafíos*. Editorial CEPAL, <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/7/29107/Tributacion%20en%20AL.pdf>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2012). *Informalidad y Tributación en América Latina; Explorando los nexos para mejorar la equidad*. Editorial CEPAL, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5356/S1200741_es.pdf;jsessionid=488E3297D60844CCC3E9D52F833C45CF?sequence=1

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Editorial CEPAL, <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44516-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2019-politicas-tributarias-la-movilizacion>

Código de Comercio. 15 de febrero de 1902 (Perú)

Código Fiscal de la Federación. 31 de diciembre de 1981 (Mexico).

Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 1 de octubre de 1996 (Ciudad de Buenos Aires).

Constitución de la Nación Argentina. 22 de agosto de 1994 (Argentina).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 5 de febrero de 1917 (México).

- Constitución Política del Perú. 1 de julio de 1826 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 18 de marzo de 1828 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 20 de octubre 1834 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 10 de noviembre de 1839 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 09 de octubre de 1856 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 13 de noviembre de 1960 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 29 de agosto de 1867 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 18 de enero de 1920 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 29 de marzo 1933 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 12 de julio 1979 (Perú).
- Constitución Política del Perú. 29 de diciembre de 1993 (Perú).
- Constitución de la República Italiana. 21 de diciembre de 1947 (Italia).
- Corneel, F. (1967). Enseñanza y Práctica. *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*(10), 3-13.
- Corti, A. (1992). Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino. *Impuestos*, 1698.
- Costa Gonzales, C. (21 Marzo de 2017). *Los principios de equidad, capacidad contributiva e igualdad - Breve Sintesis Conceptual*. CIAT: <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>
- Chávez, L. (18 de noviembre de 2016). Pequeños empresarios tienen una experiencia desagradable con la SUNAT. *Diario Correo*. <http://diariocorreo.pe/economia/ministro-gino-giufra-pequenos-empresarios-tienen-una-experiencia-desagradable-con-la-sunat-712141/>
- Danós Ordoñez, J. (1995). Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública. *Ius Et Veritas*(10), 149-160.

Decreto Legislativo N° 295 de 1984. Por medio del cual se aprobó el Código Civil. 25 de julio de 1984.

Decreto Legislativo N° 771 de 1993. Por medio del cual se establece la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional. 31 de diciembre de 1993.

Decreto Legislativo N° 773 de 1994. Por medio del cual se aprobó un nuevo Código Tributario. 31 de diciembre de 1993.

Decreto Legislativo N° 816. Por medio del cual se aprobó un nuevo Código Tributario. 22 de abril de 1996.

Decreto Legislativo N° 937. Por medio del cual se crea la el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado. 14 de noviembre de 2003.

Decreto Legislativo N° 943. Por medio del cual se da la Ley del Registro Único del Contribuyente. 20 de diciembre de 2003.

Decreto Legislativo N° 972. Por medio del cual se establece el tratamiento de las rentas de capital. 10 de marzo de 2007.

Decreto Legislativo N° 981. Por medio del cual se modifican artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario. 15 de marzo de 2007.

Decreto Legislativo N° 1269. Por medio del cual se crea el régimen Mype Tributario. 20 de diciembre de 2016

Decreto Legislativo N° 1270. Por medio del cual se modifica el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado y el Código Tributario. 20 de diciembre de 2016.

Decreto Legislativo N° 1276 de 2016. Por medio del cual se aprueba el marco de la responsabilidad y transparencia fiscal del sector público no financiero. 23 de diciembre de 2016.

Decreto Legislativo N° 1311 de 2016. Por medio del cual se modifican artículos del Código Tributario. 30 de diciembre de 2016.

Decreto Ley N° 25859 de 1992. Por medio del cual se aprobó nuevo Texto del Código Tributario. 24 de noviembre de 1992.

Decreto Supremo N° 263-H de 1966. Por medio del cual se establece el primer Código Tributario del Perú. 12 de agosto de 1966.

Decreto Supremo N° 395-82-EFC. Por medio del cual se aprobó el primer Texto Único Ordenado del Código Tributario. 30 de diciembre de 1982.

Decreto Supremo N° 218-90-EF. Por medio del cual se aprobó un Segundo Texto Único Ordenado del Código Tributario de 24 de julio de 1990.

Decreto Supremo N° 106-95-EF. Por medio del cual se incorporan las tablas de infracciones que formaron parte del Código Tributario. 28 de junio de 1995.

Decreto Supremo N° 120-95-EF. Por medio del cual se sustituyen las tablas del Código Tributario. 10 de agosto de 1995.

Decreto Supremo 135-99-EF, Por medio del cual se aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. 19 de agosto de 1999.

Decreto Supremo N° 061-2002-PCM. Por medio del cual se dispone la fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Aduanas y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. 12 de julio de 2002.

Decreto Supremo N° 122-94-EF. Por medio del cual se establece el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. 21 de septiembre de 1994.

Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Por medio del cual se crea el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. 8 de diciembre de 2004.

Decreto Supremo N° 085-2007-EF. Por medio del cual se establece el reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT. 29 de junio de 2007

Decreto Supremo N° 207-2012-EF. Por medio del cual se modifica el reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT. 23 de octubre de 2012

Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Por medio del cual se crea el Texto Único Ordenado del Código Tributario. 22 de julio de 2013.

Decreto Supremo N° 403-2016-EF. Por medio del cual se aprueba el Reglamento del Régimen Mype Tributario. 31 de diciembre 2016

Decreto Supremo N° 095-2018-EF. Por medio del cual se modificó el literal A del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. 9 de mayo de 2018.

Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. Por medio del cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. 25 de enero de 2019.

Decreto Supremo N° 181-2019-EF. Por medio del cual se modifican el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los bins del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta. 15 de junio de 2019

Decreto Supremo N° 044-2020-PCM. Por medio del cual se declara Estado de Emergencia Nacional por las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del brote del COVID-19. 15 de marzo de 2020.

Decreto Supremo N° 116-2020-PCM. Por medio del cual se establecen las medidas que debe observar la ciudadanía en la Nueva Convivencia Social y prorroga el Estado de Emergencia Nacional por las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del COVID-19. 26 de junio de 2020.

De Juano, M. (1969). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario (Tomo I) (3ª. ed.)*. Rosario: Molachino.

Delgado Sancho, C. (2017). *EL principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*. Tesis Doctoral, Univerddidad Complutense de Madrid. <https://eprints.ucm.es/43253/1/T38912.pdf>

Directiva N° 007-2000/SUNAT. Por medio de la cual se establece como instrucción que no son sancionables las infracciones tributarias cuya comisión se hubiera debido a hechos imputables a la Administración Tributaria. 19 de julio de 2000.

Durán Rojo, L. (2006). *La noción del deber constitucional de contribuir - un estudio introductorio*. AELE: https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf

- Egas de Castro, P. (1991). Contrato de Comisión Mercantil. *Revista Jurídica Universidad de Guayaquil*(09), 51.
- Espinoza Espinoza, J. (2004). *Derecho de las Personas*. (4ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Falcón y Tella, M. (2010). La pretendida eficacia de las sanciones. En S. Ángel (Ed.), *Eficacia del Derecho teorías y aplicaciones*. Madrid: Dykinson.
- Fernandez, C. J. (2006). La Capacidad Contributiva. En L. Chau (Ed.), *Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller: Temas de derecho tributario y derecho público*. Lima: Palestra.
- Fernandez, S. (2004). Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales. *Revista del Foro Constitucional Iberoamericano*(8), 1-116.
- Freedman, D. (2004). Capacidad Contributiva (Crónica de una Reformulación Posible). *Revista Lecciones y Ensayos de la Universidad de Buenos Aires*(80), 505-517.
- Gallego Peragón, J. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Madrid: Comares.
- Gallo, F. (2002). La capacidad contributiva y las razones de su inserción como principio constitucional positivo. En I. d. Fiscales (Ed.), *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación - CIAT*. Madrid: Artegraf.
- Gamba Valega, C. (2001). Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el derecho tributario. *Revista del 2001 Instituto Peruano de Derecho Tributario*(37), 106-112.
- García Belsunce, H. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Garcia Belsunce, H. (2003). *Tatado de Tributación* (Vol. I). Buenos Aires: Astrea.
- García Quintana, C. (2007). Análisis del dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de ley general tributaria. En A. Yábar Esterlin (Ed.), *Estudios en homenaje al profesor Perez de Ayala*. Madrid: Dykinson.

- García de Enterría, E. (1962). La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). *Revista de administración pública*(38), 159-208.
- García Villegas, M. (1993). *La eficacia simbólica del derecho. Examen de situaciones colombianas*. Bogotá: Editoriales Uniandes.
- García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho tributario consideraciones económicas* (Vol. I). Buenos Aires: Depalma.
- Garrigues, J. (1987). *Curso de Derecho Mercantil II* (7ª ed.). Bogotá: Temis.
- Gil, M. (21 de enero de 2019). ¿Qué reformas tributarias deberían incluirse en Perú para reducir la informalidad? *Diario Gestión*. <https://gestion.pe/economia/reformas-tributarias-deberian-incluirse-peru-reducir-informalidad-256163-noticia/>
- Giuliani Fonrouge, C. (2004). *Derecho financiero* (9ª ed.). Buenos Aires: La Ley.
- Goytizolo, R. (septiembre de 2001). El arrastre de pérdidas tributarias y el impuesto diferido. *Análisis Tributario*, XIV(164), 21-23.
- Griziotti B. (1935). *Princípios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*. Buenos Aires: Reus.
- Guerra Salvatierra, M. (2020). *Aspectos generales del impuesto a la renta empresarial*. Lima: IAT.
- Guzmán Napurí, C. (2013). *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Pacífico Editores.
- Hernández Berenguel, L. (1993). El poder tributario y la nueva constitución. *Revista del Instituto de Derecho Tributario*, 24, 22-23.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6ª. ed.). Mexico D.F.: Mc Graw Hill Interamericana.
- Hierro Sánchez-Pescador, L. (2003). *La eficacia de las normas jurídicas*. Madrid: Dykinson.
- Huamani Cueva, R. (2009). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores.
- IAT. (2018). *Código Tributario Libro IV: Infracciones, Sanciones y Delitos*. Lima: IAT.

Iglesias Ferrer, C. (2000). *Derecho tributario dogmática general de la tributación*. Lima: Gaceta Jurídica.

Informe N° 154-2006-SUNAT/2B0000, SUNAT, sobre comisión mercantil, 2006.

Informe N° 052-2009-SUNAT/2B0000, SUNAT, sobre nacimiento de la obligación del IGV en el servicio de comisión mercantil, 2009.

Informe N° 102-2012-SUNAT/4B0000, SUNAT, sobre el SPOT en el servicio de comisión mercantil, 2012.

Informe N° 055-2013-SUNAT/4B0000, SUNAT, sobre la oportunidad del pago de SPOT en el servicio de comisión mercantil, 2013.

Informe N° 027-2016-SUNAT/5A1000, SUNAT, sobre la medición de evasión tributaria, agosto de 2016

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2018). *Encuesta Nacional de Empresas 2015*. Editorial INEI, https://webinei.inei.gob.pe/anda_inei/index.php/catalog/653

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2020). *Informe Técnico Demografía Empresarial del INEI*. Editorial INEI, http://m.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/demografia_empresarial_ene2020.pdf

Jarach, D. (1996). *El hecho imponible* (3ª ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Jimenez Gonzáles. (2004). *Lecciones de Derecho Tributario*. Mexico : Thomson.

Kelsen, H., Bulygin, E., & Robert, W. (2005). *Validez y eficacia del derecho*. Buenos Aires: Astrea

Landa, C. (2000). Dignidad de la persona humana. *Ius et Veritas*(21), 10-25.

Landa, C. (2002). Dignidad de la Persona Humana. *Cuestiones Constitucionales*(7), 109-138.

Landa, C. (2006). Los principios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En L. Chau (Ed.), *Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller: Temas de derecho tributario y derecho público*. Lima: Palestra.

- Lecaros, K. (2018). *La Cultura Tributaria y sus efectos en la recaudación fiscal proveniente de la micro y pequeñas empresas, periodo 2017*. Tesis de maestría, Universidad Inca Garcilazo de la Vega. <https://bit.ly/2T3m80T>
- Ley 25/1995 de 1995. Por medio de la cual se modifica parcialmente la Ley General Tributaria Española. 20 de julio de 1995. BOE-A-1995-17682
- Ley 11.683 de de 1998. Por medio de la cual se establece la Ley del Procedimiento Tributario Argentino. 13 de julio de 1998.
- Ley 58/2003 de 2003. Por medio de la cual se establece la Ley General Tributaria Española. 17 de diciembre de 2003. BOE-A-2003-23186.
- Madau Martinez, M. (2013). Aplicación de la potestad sancionadora sostenidos en la Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General en el Ámbito Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 201-270.
- Manini Chung, J. (Diciembre de 2000). Derechos Humanos y Tributación. *Revista del Instituto de Derecho Peruano de Derecho Tributario*, 7-35.
- Margain Manautou, E. (1996). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (12ª ed. ed.). Mexico: Porrúa.
- Martin Queralt, J. (1982). *Comentarios a las leyes financieras* (Vol. I). Madrid: Edersa.
- Martin Queralt, J., Lozano Serrano, C., & Poveda Blanco, F. (2008). *Derecho Tributario* (13ª ed.). Madrid: Aranzadi.
- Martinez Lago, M. (1991). La capacidad económica del sujeto infractor como criterio de graduación de las sanciones tributarias. *Tribunal Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*(5), 33-48.
- Matus Fuentes. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et Praxis*, 23(1), 67-90.
- Menéndez Moreno, A. (2013). *Derecho Financiero y Tributario - Parte General*. Barcelona: Atelier.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2010). *Lineamientos de Política Tributaria*. MEF: <https://www.mef.gob.pe/es/lineamientos-de-politica-tributaria>

- Ministerio de Economía y Finanzas. (2011). *El Sistema Nacional del Presupuesto*. MEF, https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu_publica/capacita/guia_sistema_nacional_presupuesto.pdf
- Ministerio de Justicia. (2017). *Guía práctica sobre el procedimiento administrativo sancionador*. MINJUS, <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2017/07/MINJUS-DGDOJ-GUIA-DE-PROCEDIMIENTO-ADMINISTRATIVO-SANCIONADOR-2DA-EDICION.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2020). *Marco Macroeconómico Multianual 2020*. MEF, https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2020_2023.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2020). *Marco Macroeconómico Multianual 2021-2024*. MEF, https://www.mef.gob.pe/pol_econ/marco_macro/MMM_2021_2024.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas (2020). *Marco Macroeconómico Multianual*. MEF: <https://www.mef.gob.pe/es/marco-macroeconomico/marco-macroeconomico-multianualmmm>
- Montoya Alberti, U. (2006). *Derecho Comercial Tomo III*. Lima: Grijley.
- Morron, J. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. (14^a ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Moschetti, F. (1980). *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Nieto, G. (2005). *Derecho administrativo sancionador*. (4^a ed.). Madrid: Tecnos.
- Nima, E., Rey, J., & Gómez, A. (2013). *Aplicación práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Novoa Herrera, G. (2006). El principio de la capacidad contributiva. *Derecho & Sociedad*(27), 101-106.
- Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos - SUNAT. (2020). *Informe de Evaluación de Resultados PEI 2018-2022 - Ejercicio 2019*. SUNAT,

<http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/2018-2022/informeEvaluacion-PEI-2019.pdf>

Olivera García, J. (2015). *Metodología de la investigación jurídica*. Mexico: Maporrúa.

Organización Mundial de Comercio. (1994). *Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994- Nota Explicativa* 2.1. OMC, <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/aduanera/valoracionadua/instrumentosAcuerdo/NotasExplicativas/2-1-NotasExplicativas.pdf>

Ost F. & Van de Kerchove, M (2001). *Elementos para una Teoría Crítica del Derecho*. Bogotá: Unibiblos.

OXFAM. (2016). *Documento de Trabajo Perú N°3: Justicia tributaria y desigualdad en el Perú - Nuestro futuro en riesgo*. OXFAM, [https://cng-cdn.oxfam.org/peru.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/Documento%20Peru%20\(1\)_3.pdf](https://cng-cdn.oxfam.org/peru.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/Documento%20Peru%20(1)_3.pdf)

Palao Taboada, C. (1995). Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. *Revista Española de Derecho Financiero*(88), 629-642.

Palao Taboada, C. (2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los Impuestos directos e indirectos. *Vectigalia*(1) 19-25.

Patrici Masbernati, & Ramos Fuentes, G. (21 de noviembre de 2019). *Principio de Capacidad Contributiva. Un acercamiento desde el derecho italiano*. International Collective Book: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3484892

Paredes Montoya, C. (2010). El poder Tributario del estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva? *Derecho & Sociedad*(35), 241-256.

Peña Cabrera Freyre, A. (2004). *Derecho Penal Parte General*. Lima: Rodhas.

Peña, D. (26 de abril de 2009). El Poder Tributario. *Blog Derecho & Sociedad*: <http://mgplabrin.blogspot.pe/2009/04/el-poder-tributario-dr.html>

- Pereira Chumbe, R. (2001). *La potestad sancionadora de la administración y el procedimiento sancionar en la Ley 27444*. Lima: ARA Editores.
- Perez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia triutaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez Royo, F. (2019). *Derecho financiero y tributario: parte general* (29^a ed.). España: Civitas.
- Perú Contable. (25 de octubre de 2017). *Definición de quiebra*. Empresa Perú Contable: Obtenido de <https://www.perucontable.com/empresa/definicion-de-quiebra/>
- Procuraduría de Defensa del Contribuyente. (2016). *Cultura Tributaria en América Latina*. PRODECON, <http://www.educacionfiscal.org/files/2016-08/cultura-contributiva-en-america-latina-livro-mexico.pdf> CONSULTADO EL 25/03/202
- PRODUCE. (2017). *Estudio de la situación actual de las empresas peruanas. Los determinantes de su productividad y orientación exportadora*. PRODUCE, <http://centrodeinformacion.promperu.gob.pe/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=4287>
- Quispe, I. (21 de agosto de 2014). Sunat, principal traba para la formalización. *Diario Correo*. <https://diariocorreo.pe/peru/sunat-principal-traba-para-la-formalizacion-11176/?ref=dc>
- Radovic Schoepen, A. (Diciembre de 1994). *Sistema Sancionatorio Tributario*. CIAT: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_13/2premio_concursomono_radovic_chile.pdf
- Ramirez Arrieta, G. (marzo - abril de 2019). Principio de no confiscatoriedad. *Revista Tributaria*(269), 211-236. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/512132>
- Redacción Gestión. (27 de enero de 2016). Sunat, municipalidades e Indeci son las entidades que registran más barreras burocráticas. *Diario Gestión*. <https://archivo.gestion.pe/economia/sunat-municipalidades-indeci-son-entidades-que-mas-registran-barreras-burocraticas-2153459>

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT. Por medio de la cual se aprueban disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes. 18 de septiembre de 2004.

Resolución de Superintendencia N° 063-007/SUNAT. Por medio de la cual se establece el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario. 31 de marzo de 2007.

Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT. Por medio de la cual se modifica el reglamento del régimen de gradualidad a fin de incorporar en él la gradualidad aplicable a las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario. 03 de agosto de 2012.

Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT. Por medio de la cual se establece el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT. 30 de abril de 2014.

Resolución de Superintendencia N° 200-2016/SUNAT. Por medio de la cual se dispone la publicación de resoluciones de superintendencia nacional adjunta operativa que disponen aplicar la facultad discrecional de no sancionar. 11 de agosto de 2016.

Resolución de Superintendencia N° 189-2017/SUNAT. Por medio de la cual se aprobó el Plan Estratégico Institucional de la SUNAT para el periodo 2018-2019. 31 de julio de 2017.

Resolución de Superintendencia N° 005-2019. Por medio de la cual se modifica el reglamento de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos y la Resolución de Superintendencia N° 190-2015/SUNAT. 11 de enero de 2019.

Resolución de Superintendencia N° 110-2020/SUNAT. Por medio de la cual se aprueba el Plan Operativo Institucional Multianual de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para los años 2021-2023. 30 de junio de 2020

Resoluciones de Superintendencia N° 112-2020/SUNAT. Por medio de la cual se aprueba el Plan Operativo Institucional 2020 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. 02 de julio de 2020.

Resoluciones de Superintendencia N° 128-2020/SUNAT. Por medio de la cual se modifica el Plan Operativo Institucional Anual 2020, actualiza el Anexo 5 del set de indicadores y proyectos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para el año 2020 y crea equipo de trabajo de proyecto institucional. 28 de julio de 2020.

Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT-600000. Por medio de la cual se aplica la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones. 28 de enero de 2016.

Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 008-2020-SUNAT/70000. Por medio de la cual se dispone no sancionar administrativamente las infracciones en que incurran los deudores tributarios durante el Estado de Emergencia Nacional. 18 de marzo de 2020.

Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 011-2020-SUNAT/70000. Por medio de la cual se modifica la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones tributarias en que se incurra durante el estado de Emergencia Nacional declarado como consecuencia del COVID-19. 1 de julio de 2020.

Reyes Echandía, A. (1997). *Antijuricidad*. Bogotá: Temis.

Rios Granados , G. (2005). Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano. *Revista del IIJ UNAM*, 1165-1186.

Ríos, M. (16 de noviembre de 2018). Sunat: Incumplimiento de obligaciones tributarias le cuesta al Estado S/ 56,000 millones. *Diario Gestión*. <https://gestion.pe/economia/sunat-incumplimiento-obligaciones-tributarias-le-cuesta-s-56-000-millones-250091-noticia/>

Rodríguez, J. (2011). *Cultura tributaria. propuestas y argumentos para aumentar la justicia fiscal*. Paraguay: CDE y Decidamos.

Rodríguez Bereijo, Á. (setiembre de 1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*(36), 9-70.

- Rodríguez Bereijo, Á. (1997). Derecho penal tributario y derecho tributario sancionador en España. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, 61-90.
- Rodríguez Bereijo, A. (1998). Los principios de imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero*(100), 593-626.
- Roxin, C. (1997). *Derecho Penal Parte General* (Vol. I). Madrid: Civitas.
- Rubio Correa, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA.
- Rubio Correa, M. (2004). *La integración jurídica*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2005). *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico Editores.
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho Tributario Temas Básicos* (1ª. ed.). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Roca, C. (2008). *Estrategias para la formación de la cultura tributaria - Asamblea General del CIAT N° 42. Serie Temática Tributaria N° 15*. CIAT: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2008/Espanol/guatemala42_2008_tema1_Guatemala.pdf
- San Martín Castro, C. (1999). *Derecho Procesal Penal* (Vol. 1). Lima: Grijley.
- San Martín Castro, C. (2014). *Derecho Procesal Penal*. Lima: Grijley.
- Sanabria, R. (1995). *Comentarios al código tributario - Parte General*. Lima: Interiuris.
- Saccone, M. (2002). *Manual de derecho tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- Sainz de Bujanda, F. (1990). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- Sainz de Bujanda, F. (2015). *Hacienda y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Sánchez, J. (2001). *Intereses moratorios en la administración tributaria, implicancias financieras*. Lima: Cuadernos SUNAT.
- Smith, A. (1776). *La Riqueza de las Naciones*. (C. R. Braun, Ed.) Titivillus.

Sánchez Huete, M. (2007). *Las Infracciones en la Nueva LGT. Perspectiva Punitiva y Garantista*. Madrid: Marcial Pons.

Sarmiento Díaz, J. (2010). *Política tributaria, principio de solidaridad y capacidad contributiva*. CIAT:

https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticaTecnicaTributaria/PoliticaTributaria/PoliticaFiscal/2010_PT_Solidaridad_Capacidad_Contributiva_Sarmiento.pdf

Sotelo Castañeda, E. (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Derecho & Sociedad*, 307-322.

Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

SUNAT. (2002). *Aspectos Generales del Impuesto a la Renta*. Lima: IAT.

SUNAT. (2003). *Los ciudadanos saben por qué tributar*. Lima: IATA.

SUNAT. (04 de febrero de 2015). *Nota de Prensa N° 025-2015*. SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/salaprensa/lima/2015.html>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2015). *Memoria Anual 2015*. SUNAT, <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2015.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2016). *Informe N° 027-2016-SUNAT/5A1000*. SUNAT, https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/c_Incumplimiento_IGV_SUNAT.pdf

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017). *Memoria Anual 2017*. SUNAT, <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2017.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Estadísticas y estudios*. SUNAT, http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/informes_publicaciones.html.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno, 7ª Época, registro ius 232197

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Revisión Fiscal 86/98. Amparo directo 420/99.
Bonasa, S.A. de C.V. 20 de enero de 2000.

Tarsitano, A. (1994). El principio constitucional de capacidad contributiva. En H. García Belsunce (Ed.), *Estudios de derecho constitucional tributario* (pp. 301-341). Buenos Aires: Depalma.

Tarsitano, A. (2014). El principio de capacidad contributiva como fundamento de la constitución financiera - Una visión doctrinaria y jurisprudencial. *Revista Derecho & Sociedad*(43), 43-128.

Tirado Barrera, J. (2011). Principio de proporcionalidad y sanciones. *Revista de a Facultad de Derecho PUCP*(67), 457-467.

Tribunal Constitucional STC 008-2001-HC/TC. 19 de enero de 2001

Tribunal Constitucional STC 1003-98-AA/TC. 06 de agosto de 2002

Tribunal Constitucional STC 2050-2002-AA/TC. 16 de abril de 2003

Tribunal Constitucional STC 2727-2002-AA/TC. 19 de diciembre de 2003

Tribunal Constitucional STC 1803-2004-AA/TC. 25 de agosto de 2004

Tribunal Constitucional STC 033-2004-AI/TC. 28 de septiembre de 2004

Tribunal Constitucional Resolución del Tribunal Fiscal 1105-2002-AA/TC. 01 de octubre de 2004

Tribunal Constitucional STC 2192-2004-AA/TC. 11 de octubre de 2004

Tribunal Constitucional STC 00041-2004-AI/TC. 11 de noviembre de 2004

Tribunal Constitucional STC 2868-2004-AA/TC. 24 de noviembre de 2004

Tribunal Constitucional STC 2302-2003-AA/TC. 13 de abril de 2005

Tribunal Constitucional STC 00053-2004-AI/TC. 16 de mayo de 2005

Tribunal Constitucional STC 1767-2007-PA/TC. 14 de abril de 2007

Tribunal Constitucional STC 5970-2006-PA/TC. 12 de noviembre de 2007

- Tribunal Constitucional STC 3951-2007-PA/TC. 13 de octubre de 2008
- Tribunal Constitucional STC 2250-2007-PA/TC. 05 de diciembre de 2008
- Tribunal Constitucional STC 319-2013-AA/TC. 18 de junio de 2013
- Tribunal Constitucional de España. Sentencia 76/1990. 26 de abril 1990.
- Tribunal Constitucional de España. Sentencia 276/2000. 16 de noviembre de 2000.
- Tribunal Fiscal. RTF 1144-3-1998. Expediente 5426-98. 31 de diciembre de 1998
- Tribunal Fiscal. RTF 6946-4-2008. Expediente 17308-2005. 30 de mayo de 2008
- Tribunal Fiscal. RTF 3432-5-2010. Expediente 14619-2006. 30 de marzo de 2010
- Tribunal Fiscal. RTF 8868-4-2010. Expediente 8596-2009. 17 de agosto de 2010
- Tribunal Fiscal. RTF 11362-8-2012. Expediente 8871-2012. 11 de julio de 2012
- Tribunal Fiscal. RTF 7683-2-2013. Expediente 4465-2011. 09 de mayo de 2013
- Tribunal Fiscal. RTF 3821-1-2014. Expediente 1820-2014. 21 de marzo de 2014
- Tribunal Fiscal. RTF 7132-4-2014. Expediente 13808-2010. 13 de junio de 2014
- Tribunal Fiscal. RTF 1374-3-2015. Expediente 1120-2015. 06 de febrero de 2015
- Uría, R. (2000). *Derecho Mercantil*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Temis.
- Velasquez Calderon, J. (1997). *Derecho tributario y moderno: introducción al sistema tributario peruano*. Lima: Grijley.
- Vidal Ramírez, F. (2009). En torno a la prescripción extintiva. *Revista Oficial del Poder Judicial*, 229-236.
- Vilchez Olivares, P. (15 de 03 de 2006). El planeamiento tributario como complemento de un planeamiento financiero. *Contadores & Empresas*(33), 1-3.
- Villa Frey, G. (1999). Los paraísos fiscales. *Derecho & Sociedad*, 184-192.
- Villa Stein, J. (2001). *Derecho Penal Parte General* (2ª. ed.). Lima: San Marcos.

- Villanueva Gutierrez, W. (1998). El principio informador en la tasa: el beneficio, el costo y la capacidad contributiva. *Cuadernos Tributarios IFA-Perú*(22), 78-79.
- Villegas, H. (1994). *Principio constitucional de no confiscatoriedad en materia Tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7^a ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, H. (1989). Las garantías constitucionales, ante la presión del conjunto de Tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente. *XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Obtenido de https://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev18_HBV.pdf
- Villegas Lévano, C. (marzo de 2015). Facultades discrecionales de la Administración Tributaria Vs Derechos Fundamentales de la Persona. *Lex*, 13(16), 241-178.
- Zaffaroni, E. (2005). *Manual de Derecho Penal - Parte General*. Buenos Aires: Ediar.
- Zavala Ortiz, J. (1998). *Manual de derecho tributario*. Santiago de Chile: Cono Sur Ltda.
- Zavaleta, A. M. (2013). Análisis constitucional - tributario de la armonización e Incidencia del régimen cedular del impuesto a la renta a las personas naturales en la fiscalidad comparada y con especial énfasis en el Perú. *Revista Peruana de Derecho Tributario*(18), 1-55.

PROYECTO DE LEY

El congreso de la República

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA DIVERSOS ARTÍCULOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO CUYO TEXTO ÚNICO ORDENADO FUE APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF.

Artículo 1.- Objeto de la Ley

El objeto de la presente Ley es modificar los artículos 171° y 180° del Código Tributario cuyo T.U.O fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y facultar al Ejecutivo para que se reestructuren las tablas anexas del Código Tributario.

Artículo 2.- Modificación del artículo 171° del Decreto Supremo N° 113-2013-EF, sobre principios de la potestad sancionadora

Modifíquese el texto del artículo 171° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF quedando redactado de la siguiente manera:

“Artículo 171°. - Principios de la Potestad Sancionadora

La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, *capacidad contributiva*, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.

Modifíquese el inciso a) del texto del artículo 180° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

“Artículo 180°.- Tipos de Sanciones

La Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del

Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del presente Código.

Las multas se podrán determinar en función:

a) UIT: La Unidad Impositiva Tributaria vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción. ***La UIT se empleará de manera excepcional cuando no sea posible determinar el valor I, el tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente, el monto no entregado y los ingresos netos.***

b) IN: Total de Ventas Netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

Para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Para el caso de los deudores tributarios acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, el IN resultará del acumulado de la información contenida en los campos o casillas de ingresos netos declarados en las declaraciones mensuales presentadas por dichos sujetos durante el ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda.

Para el caso de personas naturales que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o renta de fuente extranjera, el IN será el resultado de acumular la información contenida en los campos o casillas de rentas netas de cada una de dichas rentas que se encuentran en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según sea el caso.

Si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual, la sanción se calculará en función a la Declaración Jurada Anual del ejercicio precedente al anterior.

Cuando el deudor tributario haya presentado la Declaración Jurada Anual o declaraciones juradas mensuales, pero no consigne o declare cero en los campos o casillas de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables o rentas netas o ingresos netos, o cuando no se encuentra obligado a presentar la Declaración Jurada Anual o las declaraciones mensuales, o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio en que se cometió o detectó la infracción, o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio anterior y no hubiera vencido el plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual, se aplicará una multa equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la UIT.

Para el cálculo del IN en el caso de los deudores tributarios que en el ejercicio anterior o precedente al anterior se hubieran encontrado en más de un régimen tributario, se considerará el total acumulado de los montos señalados en el segundo y tercer párrafo del presente inciso que correspondería a cada régimen en el que se encontró o se encuentre, respectivamente, el sujeto del impuesto. Si el deudor tributario se hubiera encontrado acogido al Nuevo RUS, se sumará al total acumulado, el límite máximo de los ingresos brutos mensuales de cada categoría por el número de meses correspondiente.

Cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al ochenta por ciento (80 %) de la UIT.

c) I: Cuatro (4) veces el límite máximo de cada categoría de los Ingresos brutos mensuales del Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) por las actividades de ventas o servicios prestados por el sujeto del Nuevo RUS, según la categoría en que se encuentra o deba encontrarse ubicado el citado sujeto.

d) El tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia.

e) El monto no entregado”.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

ÚNICA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA. - Se dispone reestructurar las Tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario empleando como criterio principal la capacidad económica real de los contribuyentes, y sustituir las sanciones determinadas en función a la UIT por sanciones basadas en porcentajes de los ingresos netos y de manera excepcional la UIT.

DISPOSICIONES DEROGATORIAS

ÚNICA DISPOSICIÓN DEROGATORIA. - Derógase, el acápite (iv) del inciso b) del artículo 118 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso e) del numeral 3.2 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 937

Arequipa, 20 de agosto de 2020.



I. Exposición de Motivos

1. La aplicación de sanciones tributarias en el ordenamiento tributario peruano

Nuestro Ordenamiento Jurídico confiere al Estado de potestad tributaria, en mérito a la cual se pueden crear, modificar, suprimir y exonerar tributos, con el objetivo principal de asegurar la recaudación y solventar el gasto público.

En el ejercicio de este imperio estatal, se desarrollan acciones de control de cumplimiento tributario que pueden concluir en la aplicación de sanciones administrativas, que tienen como objetivo disuadir a los contribuyentes de cualquier conducta infractora.

Sin embargo, la facultad sancionadora debe ser ejercida observando los límites que la Constitución Política y la norma tributaria establecen a fin de garantizar el respeto de los derechos del administrado lo cual debe verse materializado en la determinación y aplicación de sanciones proporcionales, razonables y equitativas sin perder de vista la capacidad económica real del infractor, de lo contrario éstas devienen en confiscatorias para determinados contribuyentes o en poco significativas para otros.

2. Determinación y aplicación de sanciones administrativas tributarias

2.1. Principios que rigen la potestad sancionadora

El artículo 171° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), establece como principios que rigen la potestad sancionadora: “legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.

Sin bien se establece un listado expreso, en el artículo bajo comento, se ha empleado también una formula abierta en su redacción, señalando que es posible la aplicación de otros principios.

Esta redacción ambigua del artículo 171°, ha generado que los operadores tributarios e incluso las entidades a las que el contribuyente recurre solicitando el reconocimiento de los derechos y garantías que considera se han vulnerado, no resulten aplicables al ejercicio de la potestad sancionadora principios como el de capacidad contributiva, pese a tratarse de un principio que se encuentra implícitamente contenido en la Constitución Política del Perú.

Esto evidencia la necesidad de introducir de manera explícita a la capacidad contributiva como uno de los principios que rigen la potestad sancionadora.

2.2. Criterios empleados para determinar la cuantía de las multas

Mediante el Decreto Legislativo N° 981° publicado el 15 de marzo de 2007, vigente desde abril de ese mismo año, se introdujo como referencia para determinar el quantum de algunas de las sanciones previstas en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), los ingresos netos además de las ya existentes como la UIT. Tras esa modificación 25 de las 75 infracciones tributarias pasaron a ser sancionadas con multas calculadas en base a los ingresos netos.

El fundamento de esta modificación se basó en la necesidad de aplicar un sistema sancionador razonable al beneficio esperado por el administrado con ocasión de la infracción cometida asegurándose de que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que el hecho de cumplir las normas infringidas o asumir la sanción; pero que, tampoco constituya un accionar confiscatorio por parte del fisco.

Pese a esta necesaria modificación, se mantuvo como criterio de aplicación de sanciones para varias infracciones la UIT, con lo que las consecuencias expuestas en el párrafo precedente se mantuvieron respecto de estas, generando la percepción de un sistema tributario poco consecuente.

Por lo que la situación descrita, denota la necesidad de establecer como referencias para la determinación de las sanciones, criterios proporcionales, equitativos y no confiscatorias y mantener la UIT como parámetro excepcional, en aquellos supuestos en los que no sea posible determinar los ingresos netos, el valor I, el tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente, el monto no entregado.

3. Categorización y clasificación de los contribuyentes

3.1. Regímenes Tributarios

Las personas naturales, personas jurídicas, sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales y similares y sociedades conyugales son capaces de desarrollar actividades generadoras de renta, las cuales pueden ser señaladas por el legislador como indicadores de capacidad contributiva y, por lo tanto, estar gravadas con el impuesto a la renta.

A los generadores de estas rentas se les denomina contribuyentes, quienes realizan o respecto de quienes se produce el hecho generador de la obligación tributaria y son

clasificados de acuerdo a la renta a la que se encuentren afectos de conformidad con el artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso de las rentas empresariales o de tercera categoría adicionalmente se ha establecido la obligación de que el contribuyente escoja el régimen tributario que determinará cuáles serán las obligaciones tributarias que asume.

Los regímenes tributarios vigentes son el Nuevo Régimen Único Simplificado, el Régimen Especial de Renta, el Régimen General y el Régimen Mype Tributario.

Ahora bien, los criterios que determinan el régimen tributario en el que un contribuyente puede o no estar comprendido obedecen al límite de ingresos y compras, valorización de sus activos, cantidad de trabajadores, si desarrolla la actividad como persona natural o como persona jurídica y la actividad económica que llevará a cabo.

3.2. Tablas de Infracciones y Sanciones

Esta categorización y clasificación de los contribuyentes, ha sido recogida en las tablas de infracciones y sanciones y el problema que esta situación ha generado es varios casos es que en un mismo régimen tributario y tabla pueden encontrarse contribuyentes con capacidades económicas notoriamente distintas, y, sin embargo, deben asumir los mismos montos de multas, pese a detentar ingresos, patrimonios y capitales diferentes.

Lo señalado constituye un tratamiento diferenciado generando en un extremo un perjuicio a los pequeños capitales, de personas que se ven en la imposibilidad de cumplir con el pago de las multas impuestas, sin generar un detrimento sustancial en el patrimonio y capital de sus negocios, fomentándose la deserción del sector empresarial primario y eventualmente el crecimiento de la brecha de informalidad; y en el otro extremo, constituye una ventaja para los grandes capitales, quienes prefieren pagar multas irrisorias, frente a los beneficios que obtienen con una conducta infractora.

Ante lo señalado, es necesario que se reestructuren las tablas del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), empleando como criterio principal la capacidad económica real de cada contribuyente y se reemplacen las sanciones determinadas en función a la UIT por sanciones basadas en porcentajes de los Ingresos Netos.

II. Incidencia de la Norma sobre la Legislación Nacional

Este proyecto de ley tiene como objetivo la modificación de los artículos 171° y 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), así como las talas de infracciones y sanciones. Así también la modificación del artículo 118° de la Ley del Impuesto a la Renta, con el objeto de establecer un sistema sancionador tributario eficiente y justo.

III. Análisis Costo Beneficio

La presente iniciativa legislativa busca evitar la aplicación de sanciones pecuniarias desproporcionales a la capacidad económica de las empresas. De esta manera se logrará un sistema tributario justo y equitativo, lo que permitirá reducir las brechas de informalidad y deserción empresarial que restan competitividad al país además de limitar los ingresos necesarios para el gasto público.

Resulta necesario que las políticas de recaudación centren sus esfuerzos en la promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y se elimine la percepción que la ciudadanía tiene de la Administración Tributaria como un ente meramente recaudador de multas.

ANEXOS



ANEXO 01

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

ESCUELA DE POSTGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO EMPRESARIAL



*“PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL SISTEMA SANCIONADOR
TRIBUTARIO Y SU IMPLICANCIA EN LA DESERCIÓN DE LAS EMPRESAS
UNIPERSONALES COMISIONISTAS EN AREQUIPA EN EL 2019”*

Proyecto de tesis presentado por la maestrista:

Rossana Gabriela Delgado Palza

para optar el Grado Académico de **Magíster en**

Derecho Empresarial

AREQUIPA PERÚ

2020

ÍNDICE

I.	Preámbulo	1
II.	Planteamiento Teórico	2
	1. Problema de Investigación.....	2
	1.1. Enunciado del Problema.....	2
	1.2. Interrogantes del Problema.....	2
	1.3. Descripción del Problema.....	3
	1.4. Justificación del Problema.....	4
	2. Marco Teórico y Conceptual	5
	3. Análisis de Antecedentes Investigativos.....	51
	4. Objetivos.....	51
	5. Hipótesis	52
III.	Planteamiento Operacional.....	52
	1. Técnicas, instrumentos y materiales de verificación.....	53
	2. Campo de Verificación	54
	2.1. Ubicación Espacial	54
	2.2. Ubicación Temporal.....	54
	2.3. Unidades de Estudio	54
	3. Estrategia de Recolección de Datos.....	54
IV.	Cronograma de Trabajo	56
V.	Referencias	57
VI.	Anexo	64

I. Preámbulo

Nuestro Ordenamiento Jurídico confiere al Estado de potestad tributaria, en mérito a la cual se pueden crear, modificar, suprimir y exonerar tributos, con el objetivo principal de solventar el gasto público. En el ejercicio de este imperio estatal, se desarrollan las facultades de: recaudación, determinación, fiscalización y sanción, las cuales no son irrestrictas, sino que se ejercen bajo límites que garanticen el respeto de los derechos del administrado.

En el marco del *ius puniendi* tributario del Estado, la aplicación de sanciones, tiene como objetivo disuadir a los contribuyentes de incumplir las obligaciones tributarias y se determinan según el tipo de contribuyente y/o el tipo de renta que éstos generan, de acuerdo a las Tablas contenidas en nuestro Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Esta investigación pretende evidenciar que los actuales criterios que adoptados por el sistema sancionador, determinados por el legislador y aplicados por la Administración Tributaria, en la imposición de sanciones a perceptores de rentas empresariales, concretamente a las empresas unipersonales, no observan la capacidad económica real del contribuyente, lo cual constituye un tratamiento diferenciado entre empresarios que forman parte de un mismo régimen tributario, pero cuyos ingresos y utilidades son sustancialmente distintos. Este tratamiento normativo genera en un extremo un perjuicio a los pequeños capitales, de personas que se ven en la imposibilidad de cumplir con el pago de las multas impuestas, sin generar un detrimento sustancial en el patrimonio y capital de sus negocios, fomentándose la deserción del sector empresarial primario y eventualmente el crecimiento de la brecha de informalidad; y en el otro extremo, constituye una ventaja para los grandes capitales, quienes prefieren pagar multas irrisorias, frente a los beneficios que obtienen con una conducta infractora.

La situación descrita denota la necesidad de aplicar otros parámetros para imponer sanciones tributarias a los entes colectivos, identificando cuestiones inexploradas por la normativa y jurisprudencia peruanas, como es la aplicación del principio de capacidad contributiva, el cual tradicionalmente ha sido empleado únicamente como principio legitimador de la determinación de tributos, así como límite de la facultad recaudadora, y que esta investigación plantea, se extienda a la determinación y aplicación de la potestad punitiva tributaria.

II. Planteamiento Teórico

1. Problema de Investigación

1.1. Enunciado del Problema

*“PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL SISTEMA SANCIONADOR
TRIBUTARIO Y SU IMPLICANCIA EN LA DESERCIÓN DE LAS EMPRESAS
UNIPERSONALES COMISIONISTAS EN AREQUIPA EN EL 2019”*

La Administración Tributaria emplea como parámetro principal para la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones tributarias, la categorización de los contribuyentes de acuerdo al régimen tributario al que se encuentren afiliados y de acuerdo al tipo de renta que éstos generan, tal como se ha sistematizado en las tablas del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013). No obstante, existen diferencias considerables en la capacidad económica real de los contribuyentes que forman parte de un mismo régimen y tabla, lo cual conlleva a que se vengán aplicando sanciones tributarias desproporcionales, trayendo como consecuencia la deserción de quienes se encuentran imposibilitados de cumplir con el pago de estas sanciones sin que se genere una pérdida sustancial de liquidez e incluso patrimonio de sus negocios.

1.2. Interrogantes del Problema

De acuerdo a lo señalado, se plantean los siguientes interrogantes:

- a) ¿Cuáles son los criterios y parámetros que rigen la determinación y aplicación de las sanciones tributarias?
- b) ¿Son eficaces los actuales criterios y parámetros adoptados en la determinación y aplicación de sanciones tributarias?
- c) ¿Es posible aplicar el principio de Capacidad Contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias?
- d) ¿Cuál fue el índice de deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en 2019?
- e) ¿Es un factor determinante para la deserción empresarial de empresas unipersonales comisionistas, la aplicación de sanciones tributarias con montos desproporcionales a su capacidad económica real?

1.3.Descripción del Problema

1.3.1. Área o Disciplina Científica

- a) Campo: Ciencias Jurídicas
- b) Área: Derecho Empresarial
- c) Línea: Derecho Tributario

1.3.2. Análisis u Operacionalización de Variables

TIPO	VARIABLE	INDICADORES	SUB-INDICADORES
VARIABLE INDEPENDIENTE	La Capacidad Contributiva en la aplicación de Sanciones Tributarias	Aspecto Doctrinario - Jurídico del Sistema Sancionador Tributario	<p>El marco doctrinario y legal en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.</p> <ul style="list-style-type: none"> Sistema Sancionador Tributario, Política Tributaria y Facultad Sancionadora del Estado en Materia Tributaria. Regulación normativa de la determinación y aplicación de sanciones Regímenes de Gradualidad y Criterios de Discrecionalidad. Límites de la Facultad Sancionadora. Principios que rigen la determinación y aplicación de sanciones tributarias.
		El principio de Capacidad Contributiva	<p>El Principio de Capacidad Contributiva</p> <ul style="list-style-type: none"> Tratamiento Doctrinario Tratamiento Normativo Tratamiento Jurisprudencial Derecho Comparado
		El principio de Capacidad Contributiva en la aplicación de Sanciones Tributarias	La capacidad contributiva y su relación con otros principios
			<p>La capacidad contributiva como medida y límite de la facultad sancionadora tributaria</p> <p>Eficacia de la aplicación del principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones</p>
VARIABLE DEPENDIENTE	La Deserción de Empresas Unipersonales comisionistas con sanciones desproporcionales a su capacidad contributiva	Empresas Unipersonales	<p>Categorización de contribuyentes</p> <p>Rentas Empresariales</p> <p>Regímenes Tributarios</p> <p>Tablas del Código Tributario</p>
		Deserción empresarial	<p>Cultura Tributaria</p> <p>Cumplimiento Tributario</p> <p>Deserción empresarial</p> <p>Presupuesto Público y Recaudación</p>

1.3.3. Tipo y Nivel de Investigación:

- a) Por su finalidad: Aplicada
- b) Por el tiempo: Transversal
- c) Por el nivel de profundización: Descriptiva y Explicativa
- d) Por el ámbito: Documental.

1.4. Justificación del Problema

El presente trabajo de investigación es **importante** en la medida que se pretende demostrar la necesidad de plantear una reforma al actual marco legal que regula la determinación y aplicación de sanciones tributarias que se imponen a las empresas unipersonales, toda vez que, no son proporcionales a su capacidad económica, lo cual constituye uno de los factores determinantes de la deserción empresarial de este sector, constituyen un freno para el crecimiento económico del país y un detrimento a la cultura tributaria.

En ese sentido, esta investigación resulta **útil**, tanto en el plano académico convirtiéndose en una herramienta base para el impulso de otras investigaciones, como en el ejercicio de la potestad sancionadora, sentando nuevos criterios y parámetros en la determinación y aplicación de sanciones tributarias permitiendo el cumplimiento de su finalidad sin vulnerar el respeto de las garantías de los contribuyentes.

Asimismo, se trata de un problema **actual**, pues en los resultados de cada cierre de ejercicio fiscal, se observa que las tasas de bajas en el Registro Único del Contribuyentes y de incumplimiento tributario se incrementan o se mantienen, pero no se logra una disminución sustancial

Por otro lado, el problema planteado es **generalizable**, puesto que resulta de aplicación en todas las dependencias de la Administración Tributaria a nivel nacional.

Su ámbito de estudio y aplicación es el **Derecho Tributario** al tratarse de la aplicación de un principio cuya finalidad es la proporcionalidad en la aplicación de preceptos punitivos tributarios.

2. Marco teórico y conceptual

2.1. Política tributaria

La política tributaria es una rama de la política fiscal, que permite cumplir los objetivos económicos y sociales que el Estado requiere a través del empleo de instrumentos fiscales, tales como los tributos.

De la revisión del MMM 2020-2023¹, la Política Tributaria que regirá los siguientes cuatro años en nuestro país, propugna un Sistema Tributario capaz de mantener los principios de suficiencia, eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad, sin que ello signifique perder de vista el mejoramiento de los ingresos fiscales y la creación de un ambiente propicio para la formalización de las pequeñas y micro empresas, así como de los nuevos modelos de negocio digital, ampliando de este modo la base tributaria.

En el Perú, la política tributaria es aplicada por la Administración Tributaria.

2.2. Potestad sancionadora de la Administración Tributaria

La potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal que consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a fin de crear, aprobar, modificar y suprimir unilateralmente tributos; sin embargo, este poder también se extiende a establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia atribuida (Aragón Colque, 2020).

En el Perú, de conformidad con el artículo 4° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, (Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT, 2014), dentro de sus funciones se encuentra la de aplicar sanciones sancionar a quienes infringen las disposiciones legales y administrativas de carácter tributario.

¹ EL Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023, en adelante MMM 2020-2032, fue aprobado en Sesión de Consejo de Ministros del 21 de agosto del 2019. Tiene como base legal el Decreto Legislativo N° 1276, que aprueba el Marco de la Responsabilidad y Transparencia Fiscal del Sector Público No Financiero. Este nuevo marco reemplaza la Ley N° 30099, Ley de Fortalecimiento de la Responsabilidad y Transparencia Fiscal, y tiene por objeto establecer un marco prudente, responsable, transparente y predecible, que facilite el seguimiento y rendición de cuentas de la gestión del Sector Público no Financiero y permita una adecuada gestión de activos y pasivos bajo un enfoque de riesgos fiscales.

2.3. Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias

2.3.1. *Infracción Tributaria*

Pérez Royo, (1986) señala que, la infracción tributaria: “está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria” (p. 269).

De lo descrito por el autor, se desprende que ninguna infracción puede ser determinada de no concurrir los siguientes elementos: la antijuridicidad, la tipicidad y la punibilidad y aunque algunas legislaciones, incluyen como elemento a la culpabilidad, en el Sistema Sancionador Tributario Peruano, la determinación de las sanciones es objetiva, esto es, que no se considera la intencionalidad del infractor.

Otra particularidad en nuestro sistema fiscal es que el comportamiento ilícito en materia tributaria puede ser sancionado tanto por la vía administrativa como por la vía penal como se desprende el artículo 190° del El Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013, que prescribe que las penas por delitos tributarios se aplican sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar; esto quiere decir que independientemente de que un infractor hubiera sido pasible de una sanción administrativa, su conducta, puede ser merecedora a su vez de una sanción penal.

Ahora bien, los elementos constitutivos de un ilícito penal tributario, son: la acción, la antijuridicidad, la imputabilidad y a diferencia de la infracción tributaria, la culpabilidad y tienen regulación especial.

Las Infracciones Tributarias Administrativas a su vez, pueden ser sustanciales o formales, dependiendo del tipo de obligación tributaria infringida:

a) Infracción Sustancial. Consiste en incumplimiento del pago de los tributos dentro de los términos legales. Es de carácter objetiva, como se ha mencionado precedentemente y en nuestro país de conformidad con el artículo 33° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), acarrea responsabilidad meramente pecuniaria (intereses), salvo se tratase de retenciones y percepciones, en cuyo caso su omisión si da lugar a la imposición de una sanción de además de los intereses moratorios que correspondan.

b) Infracción Formal. Está referida al incumplimiento de las obligaciones formales de hacer, no hacer y/o consentir, que se imponen al contribuyente, el responsable o tercero, tendientes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de ésta.

2.3.2. Sanción Tributaria

La sanción tributaria es la consecuencia legal por el incumplimiento de un deber del deudor tributario y tiene como finalidad general, reprimir la conducta del infractor ante el incumplimiento de una obligación formal o sustancial (IAT, 2018).

En relación a su finalidad, debemos partir por diferenciarla del tributo, pues, pese a que ambos se configuran como obligaciones tributarias y forman parte de la recaudación fiscal, el fundamento del tributo es la obtención de recursos para que el Estado pueda cubrir los gastos que acarrearán los servicios públicos, en tanto que las sanciones, son prestaciones originadas por la vulneración de preceptos tributación y son empleadas como un medio para exigir al administrado el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales (Margain Manautou, 1996), aunque doctrinariamente se le asigna una doble función: a) punitiva, como un castigo establecido por Ley, y b) como generadora de riesgo, a fin de educar y prevenir la comisión de infracciones (Huamani Cueva, 2009). A esta teoría se le denomina unitaria.

2.3.2.1. Tipos de Sanciones Tributarias. Las sanciones tributarias pueden ser patrimoniales o no patrimoniales y se encuentran reguladas en el artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

a) Patrimoniales: penas pecuniarias (multas)

b) No patrimoniales: comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

2.3.2.2. Determinación y aplicación de una sanción tributaria. En mérito al principio de reserva de ley, contemplado en la Norma IV del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), la determinación de los hechos que configuran una infracción, así como la sanción aplicable, sólo pueden ser determinadas por el Poder Legislativo, a través de una Ley o por el Ejecutivo, mediante un Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades.

Por su parte, la Administración Tributaria, debe identificar si la conducta del contribuyente configuró una infracción administrativa o un ilícito penal, ello con el objetivo de determinar la competencia del ente sancionador y de tratarse de una infracción administrativa, La SUNAT determinará cuál es la sanción aplicable, y antes de su imposición evaluará si corresponde aplicar algún criterio de gradualidad o discrecionalidad.

2.3.2.3. Criterios empleados en la determinación de multas. Son los parámetros que permiten medir la base del quantum de una sanción pecuniarias conforme el artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

- a) La unidad impositiva tributaria – UIT
- b) Ingresos netos (IN)
- c) Tributo por pagar omitido
- d) Tributo no pagado:
- e) Tributo no retenido o no percibido.
- f) El monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.
- g) El “I” para contribuyentes del Nuevo RUS
- h) El monto no entregado.
- i) El valor de bienes objeto de comiso.

2.3.2.4. Actualización de multas. El artículo 181° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), señala el procedimiento y la forma de cálculo del interés, así como la oportunidad de su aplicación. Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario y el procedimiento a que se refiere el artículo 33° del Códice, el cual incluye la capitalización.

2.3.2.5. Extinción de Sanciones Tributarias. Las sanciones por infracciones tributarias se extinguen mediante: pago, compensación, condonación, consolidación, resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, otros que se establezcan por leyes especiales (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, Art. 27).

2.3.3. Discrecionalidad en la aplicación de sanciones

García de Enterría, (1962), define la discrecionalidad como la libertad que tiene la Administración Tributaria de escoger entre alternativas calificadas como igualmente justas bajo criterios como económicos o de oportunidad empleando un juicio subjetivo.

Esta facultad encuentra como fundamento legal el artículo 166° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

En atención a esta facultad se han emitido sendas resoluciones² que le han permitido a la Administración Tributaria, no aplicar sanciones en determinadas circunstancias y en observancia de criterios específicos; no obstante, es importante recalcar que, pese a la no aplicación de la sanción, la infracción se tiene por configurada, lo que en diferentes procedimientos le impide al contribuyente acceder a determinados beneficios o efectuar determinados trámites.

2.3.4. Gradualidad de Sanciones

La facultad discrecional de la Administración Tributaria le permite aplicar de manera gradual las sanciones, en la forma y condiciones que ésta establezca, a través de Resolución de Superintendencia o norma de rango similar y debe basarse en parámetros o criterios objetivos y a diferencia de los preceptos de discrecionalidad descritos precedentemente, en mérito a los cuales no se aplica la sanción; los regímenes de gradualidad implican únicamente la posibilidad de determinar tramos menores del monto de la sanción establecida en las normas respectivas, cuando la ésta sea pecuniaria y periodos inferiores cuando las sanciones estén vinculadas a cierres de establecimientos.

En la legislación tributaria vigente en nuestro país, a través de la Resolución de Superintendencia N° 063-007/SUNAT, publicada el 31 de marzo de 2007, se aprobó el reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), y posteriormente mediante Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, del 03 de agosto de 2012, se incorporó la

² Actualmente, se encuentran vigentes las siguientes Resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa: 039-2015-SUNAT-600000, 064-2015-SUNAT-600000, 031-2016-SUNAT-600000, 051-2015-SUNAT-600000, 054-2015-SUNAT-600000, 025-2016-SUNAT-600000, 040-2016-SUNAT-600000, 062-2015-SUNAT-600000, 006-2016-SUNAT-600000, 039-2016-SUNAT-600000.

gradualidad aplicable a las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

2.4. Límites aplicables a la Facultad Sancionadora.

El profesor Bravo (2013), destaca que el ejercicio de la potestad tributaria, debe ejercerse bajo en estricto cumplimiento de la Constitución, los principios generales del derecho y los fundamentos del Estado Social y Democrático de Derecho (p. 4).

Por su parte, Villegas Lévano (2015), coincide con Bravo, ubicando como límites de la facultad tributaria a la Constitución Política del Perú (1993), concretamente en sus artículos 2° y 74° que contienen los derechos de la persona y los principios constitucionales tributarios respectivamente, así como los principios que rigen la labor de la Administración Pública, pero además sostiene dos límites adicionales: los preceptos del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), puntualmente los recogidos en su título preliminar y en sus artículos 85°, 92° y 94° referidos a los derechos de los contribuyentes y la jurisprudencia tanto del Tribunal Constitucional, Poder Judicial y Tribunal Fiscal, como fuentes del derecho.

2.5. Principios que limitan la Potestad Sancionadora Tributaria

Rubio Correa (2004), define a los principios como proposiciones axiológicas y técnicas, que tienen como finalidad informar la estructura, forma de operar y el contenido de las normas. Para el autor, los principios además de inspirar la labor del legislador, permiten la interpretación de la norma jurídica (Rubio Correa, 2003).

Según Casás, (2003, citado en García Belsunce, 2003) los principios jurídicos “explican, informan y operan sobre el ordenamiento normativo y las reglas singulares del derecho” (p. 20).

Por su parte, Rodríguez Bereijo, (1998), define a los principios como reglas que establecen la forma en la que deben aplicarse las normas, así como su alcance.

Sin embargo, además de la finalidad orientadora de los principios, éstos también cumplen una finalidad limitadora de la actuación de los poderes públicos, constituyendo una garantía al respeto de los derechos de los administrados, como afirma Zavaleta (2013).

Sobre esta finalidad, Rodríguez Bereijo, (1992) plantea que los principios como límites al ejercicio de los poderes públicos, cumplirían a su vez una doble función. La primera como base del contenido del ordenamiento jurídico, denominada función positiva y la segunda como herramienta de exclusión de todo valor que se contraponga a éste, a la que llama función negativa (p. 21).

2.5.1. Principios contenidos en la Constitución Política del Perú

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú, establece que el ejercicio de la potestad debe respetar los principios de: a) La reserva de Ley, b) igualdad, c) respeto a los derechos fundamentales de las personas y agrega el principio de la no confiscatoriedad suscribiéndolo su aplicación a los tributos.

Los principios enumerados, son aplicables a la potestad sancionadora, toda vez que ésta es una de las manifestaciones de la potestad tributaria a la que alude el texto constitucional; exceptuando al principio de no confiscatoriedad que el constituyente decidió señalar circunscribir su aplicación al tributo.

a) La Reserva de Ley. Constituye la garantía formal del principio de legalidad, y está referido al rango necesario de las normas que tipifican las conductas pasibles de sanciones.

Este principio encuentra su fundamento en el artículo 2°, numeral 24, literal d) de la Constitución Política (1993) y a diferencia del principio de legalidad, la reserva de Ley, exige la materialización del hecho en una norma con rango de Ley, expedida por el Poder Legislativo o el Ejecutivo mediante Decretos Legislativos, en el supuesto de delegación de facultades legislativas. Es decir, la reserva de ley constituye una exigencia constitucional de que determinados sectores del ordenamiento sean necesariamente regulados por una norma con rango de ley y no por la propia Administración (Aragón Colque, 2020).

b) Igualdad. Implica que todos los contribuyentes son iguales al momento de soportar la carga tributaria, esto es, que, a iguales riquezas, corresponden iguales impuestos o cargas, o a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias, tal como lo define (Manini Chung, 2000).

c) **Respeto a los Derechos Fundamentales.** El respeto de los derechos fundamentales de la persona humana se ha acogido en nuestra Carta Magna, al señalarse que “la defensa de la persona humana y el respeto a su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado” (Constitución Política, 1993, Art. 1).

Como plantea Landa (2000) el fundamento de la sociedad son los derechos fundamentales y sin su reconocimiento se vulneraría la dignidad humana que es un valor supremo.

d) **No Confiscatoriedad.** Ferreiro, (1998, citado en Manini Chung, 2000), define la confiscación como el conjunto de actos que tienen como finalidad privar al contribuyente de sus bienes y aplicarlos al fisco; sin embargo, para que esta privación devenga en confiscatoria, tendría que producirse ante imposiciones ajenas a la capacidad contributiva del obligado, lo que vulnera indirectamente el derecho a la propiedad privada.

2.5.2. *Principios implícitos en la Constitución Política del Perú*

Son principios que se derivan del conjunto de normas que integran la constitución, reconocidos por la Jurisprudencia. Son los siguientes: a) La capacidad contributiva, b) seguridad jurídica y c) proporcionalidad:

a) **La capacidad contributiva.** (reservaremos su desarrollo en los siguientes acápite).

b) **Seguridad jurídica.** Permite a los administrados prever el tratamiento que sus conductas recibirán por parte del ente que goza de potestad sancionadora e implique que el ordenamiento jurídico tenga previstas las obligaciones tributarias, las infracciones y las sanciones (Nima *et al*, 2013).

c) **Proporcionalidad.** El principio de proporcionalidad, desde la óptica del derecho sancionador, que es lo que nos atañe, proscribire toda desproporción entre la determinación de la conducta antijurídica y la infracción.

Sobre el particular, Nieto (2005, p. 351), considera que el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador administrativo está presente en el plano normativo y en el aplicativo y sostiene que en ambos se debe procurar que las sanciones sean proporcionales a las infracciones cometidas.

Asimismo, la aplicación de este principio a decir de Guzmán Napurí (2013, p. 663), constituye un juicio de costo beneficio en el que deben aplicarse tres dimensiones:

- d) Juicio o principio de idoneidad o adecuación, que “implica que la sanción aplicada sea adecuada a la finalidad perseguida con la sanción, vale decir, que efectivamente el resultado de la misma constituya la satisfacción de dicha finalidad”.
- e) Principio de necesidad, que “la sanción sea la menos gravosa posible ante la equivalencia en la obtención del resultado conforme al fin perseguido con la sanción”.
- f) Principio de proporcionalidad en sentido estricto, “implica comparar la afectación de los intereses del administrado a través de la sanción impuesta con la intensidad de la satisfacción del fin perseguido, a fin de determinar si dicha afectación se encuentra debidamente justificada”

2.5.3. *Principios contenidos en el Código Tributario*

La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables, ello de conformidad con el artículo 171° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013). Pasaremos a definir, aquellos que no hayan sido conceptualizados en acápites precedentes:

a) **Tipicidad.** Es la adecuación de una conducta determinada en la descripción que hace una ley como punible. En aplicación de este principio, para que los hechos cometidos por los deudores tributarios sean sancionados administrativamente, deben estar descritos previamente en la norma tributaria. En este sentido, no se admite la interpretación extensiva o la analogía (Aragón Colque, 2020).

b) **Non bis in idem:** También denominado Ne bis in idem. En virtud a este principio no se puede sancionar por el mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento; sin embargo, doctrinariamente se ha establecido que este principio tiene una doble perspectiva como San Martín Castro (2014) ha señalado: la primera, denominada sustancial, implica que no se puede sancionar dos veces en la medida que se verifique que se trata del mismo sujeto, hecho y fundamento; y la segunda tiene lugar en el llamado concurso aparente de leyes que prohíbe que por un mismo injusto se impongan dos penas.

c) **No concurrencia de infracciones.** La no concurrencia de infracciones establece que cuando por un mismo hecho se ha incurrido en más de una infracción, se debe aplicar la sanción calificada como más grave. Se configura el concurso de infracciones, cuando de un solo hecho (acción u omisión) se configure más de una infracción tributaria (Nima, Rey, & Gómez, Aplicación práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, 2013).

d) **Otros principios aplicables.** El Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), deja abierta la posibilidad de aplicar aquellos principios que sin estar explícitamente comprendidos en éste revisten importancia para limitar la potestad tributaria. Bajo esta premisa, nuestro ordenamiento jurídico prevé una serie de principios, que constituyen garantías al respeto de los derechos del administrado y en cuanto respecta a la aplicación de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria tenemos que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), establece la aplicación supletoria de los principios.

2.6. Reglas Generales Aplicables a las Infracciones y Sanciones Tributarias

Del análisis efectuado por la doctrina respecto del marco normativo aplicable a la determinación y aplicación de sanciones tributarias, así como de la vasta jurisprudencia sobre la materia, se sistematizan las siguientes reglas:

2.6.1. Determinación de la infracción tributaria.

No es necesario que exista voluntad o intencionalidad por parte del sujeto para cometer una infracción, ni tampoco es necesario que exista conocimiento de que la conducta que desarrolla constituye una infracción tributaria a ser sancionada, en mérito a la naturaleza objetiva de la infracción como señala Huamaní Cueva (2009).

Asimismo, cabe resaltar que la objetividad a la que se alude en el párrafo precedente no se limita a la determinación de la existencia de la infracción, sino también a fijación de los criterios para la aplicación de la sanción y gradualidad de corresponder como lo resaltan Nima *et al* (2013).

2.6.2. *Concurso de infracciones.*

El artículo 171° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), establece que cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave.

Para que se configure el concurso de infracciones a que se refiere el citado artículo la norma exige que exista un solo hecho (acción u omisión) que implique la comisión de más de una infracción tributaria.

Asimismo, (Morrón Urbina, 2019) resalta que esta norma regula el supuesto en el que, en un régimen y procedimiento sancionador, la conducta ilícita pueda calificar en más de un supuesto de la relación de hechos típicos.

2.7. **Aplicación de Sanciones en base a las tablas tributarias:**

Determinada la comisión de la infracción, la Administración Tributaria se encuentra facultada para aplicar las sanciones correspondientes empleándose para esta labor las denominadas Tablas Tributarias que clasifican a los contribuyentes en función al tipo de renta que perciben y/o el régimen tributario en el que se encuentran inscritos, esto último es aplicable a los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría tal como prescribe el artículo 180° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Dichas tablas, constituyen parámetros para la aplicación del ius punendi y permitirán determinar el quantum que constituirá la base de la sanción a imponer. Las referidas tablas son:

2.7.1. Tabla I: Aplicable a Personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría que se encuentren afectas al Régimen General de Renta y al Régimen Mype.

2.7.2. Tabla II: Aplicable a Personas naturales que perciban renta de cuarta categoría (trabajadores independientes), personas acogidas al Régimen Especial de Renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III.

2.7.3. Tabla III: Dirigida a Personas que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado.

Nos limitaremos a analizar la aplicación de sanciones pecuniarias a fin de determinar si se vulnera el principio de capacidad contributiva del infractor, lo cual graficaremos con el siguiente ejemplo:

Tenemos a la empresa “A”, la cual se encuentra inscrita en el Régimen General de Renta, desarrolla actividades de extracción minera, forma parte del directorio de principales contribuyentes nacionales de la SUNAT, y registró un ingreso anual de US\$ 340.9 millones de dólares en el 2018.

Por otro lado, tenemos a Juan Robles, inscrito en el Régimen General de renta, cuya actividad económica es la venta a cambio de retribuciones, (Juan se dedica a la venta de productos por catálogo y genera ingresos mediante comisiones), forma parte del directorio de medianos contribuyentes y su ingreso anual el último año fue de S/ 8,000.00 soles.

Ambos contribuyentes, tenían como fecha límite para la presentación de su declaración anual de renta el día 30 de marzo del 2019; no obstante, ambos se encuentran omisos a su presentación, por lo que, se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario³ (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), Detectada la infracción por la Administración Tributaria se procede a determinar la sanción correspondiente.

Determinación de la Sanción:

Ambos contribuyentes, pese a sus disimiles ingresos y capacidades contributivas, se encuentran clasificados en la tabla tributaria I, porque ambos son perceptores de rentas de tercera categoría y se encuentran inscritos en el Régimen General de Renta, por lo que, de acuerdo al vigente Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), ambos contribuyentes deberán asumir el pago de una multa ascendente a 1 UIT, vale decir S/ 4200.00 soles⁴.

Como se aprecia, la multa que deben asumir ambos contribuyentes, no sólo no cumplirá la finalidad de su aplicación que es fundamentalmente disuadir al contribuyente a

³ Artículo 176°, numeral 1: “Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones: 1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos. (...)”

⁴ Es de aplicación la UIT vigente a la fecha de la comisión de la infracción, en el caso planteado el momento en el que se presenta la Declaración Jurada Anual de Renta de 2018 es en 2019, siendo la UT vigente S/4200 de acuerdo al D.S. N° 298-2018-EF.

cometer una infracción similar en el futuro; sino que además mientras que para la empresa A, no representará un perjuicio significativo en comparación a las utilidades que reporta; para Juan Robles, significara la pérdida de la mitad de sus ingresos anuales y consecuentemente la falta de liquidez para el cumplimiento de sus demás obligaciones tributarias o para la continuación de su actividad económica, acarreando el cierre de su negocio, el empleo de conductas elusivas o el ingreso a la informalidad.

Se grafica con este simple ejemplo, una realidad que no es ajena al sector empresarial, pues como se verá posteriormente, la aplicación de sanciones sin observar la real capacidad contributiva del infractor, acarrea una serie de problemáticas sociales y económicas que no han hecho más que menoscabar el crecimiento económico y la cultura tributaria.

2.8. El Principio de Capacidad Contributiva

Antes de abordar las definiciones de este principio, cabe diferenciarlo de la denominada capacidad jurídica tributaria y la capacidad civil:

2.8.1. *Capacidad Jurídica Tributaria y Capacidad Civil*

Jarach (1996) refiere que a diferencia de la capacidad jurídica del derecho privado, la capacidad jurídica tributaria “es la posibilidad de hecho de ser titular de relaciones económicas que constituyen hechos impositivos” (p.189).

Esta diferencia sustancial se da, debido a que la capacidad tributaria parte de un concepto económico, (Huamani Cueva, 2009), independientemente de que a la luz de los artículos 43° y 44° del Código Civil (Decreto Legislativo N° 295, 1984), el sujeto pasivo de la relación tributaria cuente con incapacidad absoluta o relativa.

Estas circunstancias no interfieren en la capacidad tributaria, como se ha señalado en el artículo 21° del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), vigente que ha establecido que se cuenta con capacidad tributaria, pese a que se carezca de capacidad jurídica civil o ésta se encuentre limitada, en la medida que la Ley establezca que se es sujeto de derechos y obligaciones tributarias.

A diferencia de la capacidad tributaria o la capacidad civil, la capacidad contributiva, constituye un principio tributario, que legitima y limita el poder de imposición del Estado y que se mide en atención a índices de riqueza. Por lo que, se puede afirmar que no todo sujeto con capacidad tributaria tiene capacidad contributiva.

2.8.2. *Capacidad Contributiva*

Una de las primigenias definiciones de este principio, la encontramos en la obra de Adam Smith (1776), denominada “La Riqueza de las Naciones”, publicada en 1776. El padre de la economía, establece en el Libro V de esta obra denominado: “De los Ingresos del Soberano o del Estado”, como uno de los cánones que deben regir toda facultad tributaria, el referido a la capacidad de pago señalando que: “Los súbditos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del estado” (p. 428).

Como se aprecia en esta definición se otorga a la capacidad contributiva lo que posteriormente los doctrinarios denominarían la medida de la obligación tributaria.

Una concepción similar es la que sostiene Novoa Herrera (2006), para quien la capacidad contributiva es la potencia con la que un sujeto contribuye al gasto público y constituye también la medida a dicha contribución.

Tarsitano (1994, p. 307) define este principio como una aptitud basada en la manifestación de capacidad económica de un sujeto, que determina si un sujeto será pasible de obligaciones tributarias a partir de la valoración que efectúe el legislador en concordancia con los fines políticos, sociales y económicos.

Desde la posición de Tarsitano (1994), la aplicación de este principio constituye el fundamento que legitima el ejercicio de la potestad tributaria, pero también constituye un límite y consecuentemente una garantía a los derechos de los contribuyentes.

Esta concepción implica que la capacidad contributiva constituye “la causa jurídica del impuesto” (Jarach, 1996, p. 103), y el “límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad” Villegas, (2001).

No obstante, en contraposición a la tesis de Jarach, Griziotti (1935) desconoce en la capacidad contributiva la causa del hecho imponible, colocando en su lugar a los beneficios o ventajas que recibe un contribuyente de los servicios públicos, lo cual constituiría la medida de la capacidad contributiva.

Otra de las acepciones doctrinarias sobre la capacidad contributiva es la que la define asimilándola o diferenciándola del concepto de capacidad económica y tomando como referencia el concepto del mínimo vital o mínimo exento:

Al respecto, Aristides Corti, (1992) equipara la capacidad contributiva a la capacidad económica; sin embargo, para Spisso (2001), la capacidad económica sólo refleja la posesión de riqueza de un individuo frente a una obligación tributaria; sin embargo, la capacidad contributiva será el reflejo de la riqueza superado el monto mínimo que el sujeto requiere para cubrir sus necesidades vitales.

Dicha postura es también sostenida por Villegas (2001), quien refiere que un sistema tributario respetuoso de este principio, grava hechos que manifiesten riqueza tras cubrir las necesidades básicas del ciudadano.

Del mismo modo, Sainz de Bujanda (2015), reconociendo que la capacidad contributiva supone la existencia de patrimonio, renta o riqueza, señala que estos deben ser suficientes para asumir la imposición tras haberse cubierto los principales gastos del contribuyente.

A estas posiciones, se suman Francesco Moschetti, (1980), quien afirma que la existencia de capacidad económica no significa necesariamente la existencia de capacidad contributiva; y la de García Belsunce, (1982, citado en Tarsitano, 1994), para quien la capacidad contributiva no sólo es el resultado de deducir a la renta bruta del contribuyente los gastos indispensables que requiere efectuar, sino que debe incluso considerarse un importe destinado al ahorro y la capitalización.

Otra de las concepciones desde la cual se define a la capacidad contributiva es la de su importancia en el ordenamiento jurídico. Celerico Palma (2000), reconoce este principio como “un criterio fundamental de justicia en la creación y repartición de los impuestos”.

Martín Queralt (1982), precisa que la capacidad económica se encuentra presente en todo el ordenamiento tributario gravando las rentas, patrimonio o riquezas (vertiente positiva), así como excluyendo manifestaciones contrarias a capacidad económica (vertiente negativa).

2.8.3. Naturaleza Jurídica de la Capacidad Contributiva

Uno de los temas más controversiales respecto a la capacidad contributiva es el referido a determinar si tiene calidad de dogma jurídico o si tiene un carácter estrictamente financiero.

Un sector de la doctrina otorga a este principio la calidad de dogma jurídico y otro niega su relevancia jurídica otorgándole un carácter estrictamente financiero.

Para el maestro argentino Giulllianni Fonrouge (2004) el principio de la capacidad contributiva debe ser tomado en cuenta por el legislador como criterio de la justicia tributaria; no obstante, niega que esta característica le otorgue la calidad de dogma jurídico.

En ese mismo sentido lo interpreta Giannini, (1956, citado en Novoa Herrera, 2006), quien plantea que, al ser el legislativo el encargado de la determinación de los hechos impositivos, la capacidad contributiva, es un concepto económico y no jurídico.

Posición distinta es la que sostienen, Tarsitano (2014), Sainz de Bujanda (2015) y García Belsunce (1994), para quienes la capacidad contributiva si tiene relevancia jurídica dada su naturaleza constitucional extendiendo sus alcances como límite material del poder de imposición.

2.8.4. Manifestaciones del Principio de Capacidad Contributiva

Como lo hace notar García Vizcaíno (1996), la capacidad contributiva se exterioriza a través de manifestaciones reveladoras de riqueza, las cuales pueden ser de tres tipos, (i) la renta, (ii) patrimonio o (iii) consumo, denominadas también como renta obtenida o generada, renta acumulada y renta consumida respectivamente. Asimismo, se considera índices a los dos primeros e indicios al último.

A estas manifestaciones de capacidad contributiva, Sarmiento Díaz (2010), las denomina: a) riqueza adquirida, b) riqueza poseída e, c) imposición al consumo.

Como bien lo apunta Menéndez (2013), de las referidas manifestaciones de riqueza, el índice más significativo es la renta, y en menor medida el patrimonio y el consumo.

Por su parte Aristides Corti (1992), define como manifestaciones inmediatas o directas, a los parámetros de renta y patrimonio, y como manifestaciones mediatas o indirectas a la producción, circulación y consumo.

2.8.5. Características del Principio de Capacidad Contributiva:

2.8.5.1. Límite del Poder Tributario. Al igual que otros principios que limitan el poder del Estado, como: legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, entre otros, el principio de capacidad contributiva constituye un límite material del poder tributario del Estado, por el que sólo se pueden imponer obligaciones tributarias a los sujetos en proporción a sus riquezas, ello en aras de garantizar la no vulneración de los derechos y garantías del contribuyente, lo que Tarsitano (2014) denomina medida de la obligación tributaria o criterio de justicia en palabras de Zavaleta (2013).

2.8.5.2. Causa de la Obligación Tributaria Sustancial. Dos de los tributaristas que defiende la tesis de la capacidad contributiva como causa del hecho imponible y de la existencia del tributo son Jarach (1996) y Pérez de Ayala, (1979, citado en Novoa Herrera, 2006). El argumento central de esta posición es que el nacimiento de la obligación tributaria sólo surge por mera existencia de una norma tributaria que así lo establezca, sino que debe verificarse que el hecho imponible ocurra en la realidad y al tener un contenido económico se manifestaría a través de la renta el patrimonio y el consumo (manifestaciones de la capacidad contributiva).

2.8.6. Aplicación del Principio de Capacidad Contributiva en la determinación y aplicación de sanciones

Habiéndose dejado sentado que el principio de capacidad contributiva, reviste una importancia neurálgica en la operativización de todo el sistema tributario y que dota de efectividad al resto de principios que rigen la potestad tributaria, es válido y lógico que constituya un principio rector en la labor de determinación y aplicación de sanciones tributarias, a fin de orientar y limitar la actuación del Estado en el ejercicio de su potestad punitiva.

Esta tesis, tiene como primer fundamento, la propia naturaleza del principio de capacidad contributiva, como límite y medida de la potestad tributaria. Como se ha desarrollado precedentemente, se reconoce en la capacidad contributiva una doble finalidad: a) como la causa necesaria del tributo, que legitima al Estado para determinar los hechos materia de imposición a la luz de las manifestaciones de riqueza con la finalidad de afrontar el gasto público, y b) como límite del poder tributario, en el que la existencia de capacidad contributiva, determinará la obligación del cumplimiento de la imposición y la racionalidad

y proporcionalidad de su quantum, a fin de evitar que ésta devenga en confiscatoria, es decir, actúa como un criterio de justicia.

Nos alejamos de su aplicación como fundamento del deber del administrado a contribuir con el sostenimiento del gasto público, toda vez que, la aplicación de sanciones no persigue un fin recaudatorio⁵, a diferencia de la imposición de un tributo. La sanción, tutela la observancia de los preceptos vigentes, con la finalidad de disuadir al contribuyente del incumplimiento de sus obligaciones, al mismo tiempo que cumple un fin represivo; sin embargo, es necesaria la existencia de límites al ius punendi, que garanticen el respeto de los derechos del obligado, sin que éste impida la consecución de los fines del sistema sancionador.

Como segundo fundamento, se encuentra el reconocimiento de principio implícito en la Constitución, que permite operativizar los demás principios incluidos en la carta magna y los incluidos en el Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), reconocidos explícitamente como orientadores de la potestad tributaria y su poder punitivo, pero que además, como resalta (Freedman, 2004, pág. 517), el reconocimiento de límite constitucional que ostenta el principio de capacidad contributiva, debe regir en toda la política tributaria estatal, la cual debe estar encauzada a la obtención de la plena efectividad de los derechos humanos.

Por lo que, la prerrogativa de reconocer al principio de capacidad contributiva como ente rector en la determinación y aplicación de sanciones tributarias surge de la necesidad de replantear los lineamientos en base a los cuales se vienen imponiendo sanciones pecuniarias a los perceptores de rentas empresariales, toda vez que, en la actualidad, la determinación del quantum de las multas en base a la Unidad Impositiva Tributaria, supone una sanción sustancialmente diferenciada en proporción a la real capacidad económica de uno y otro contribuyente.

Como lo graficamos al desarrollar la determinación de sanciones, en el Perú dos perceptores de rentas empresariales, inscritos en el mismo régimen tributario, omisos a la presentación de una declaración determinativa, pese a tener ingresos distintos, asumen el pago de una multa con el mismo quantum, lo que significa que en ninguno de los dos casos

⁵ Una de las situaciones más cuestionadas a las Administraciones Tributarias, es el hecho de que en la práctica se sanciona para recaudar, desnaturalizando la verdadera razón de ser de una sanción, cual es, la de una herramienta represiva, pasando equivocadamente a ser un componente recaudatorio.

se ha observado la real capacidad económica del contribuyente a la hora de determinar y aplicar la sanción, contraviniendo no sólo el principio de capacidad contributiva, sino también los de igualdad, proporcionalidad, razonabilidad e incluso el de no confiscatoriedad. Esto genera que respecto del contribuyente con mayores ingresos reportados, la sanción que se le impone, no represente un perjuicio económico sustancial, dejando de ser una herramienta disuasiva; en tanto que, para el contribuyente con menores ingresos reportados, la imposición de esa sanción, no solo rebasará el ingreso percibido y seguramente también su capacidad de pago (real y efectiva), considerando la cobertura de las necesidades básicas que debe asumir, sino que además, podría acarrear la imposibilidad del pago de la misma, el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, el quiebre de su negocio, la confiscatoriedad de sus bienes y eventualmente en algunos casos la decisión de pasar a las filas de la informalidad y en otros el cierre definitivo del negocio.

Quedando establecido que la inobservancia de las circunstancias económicas del infractor por el actual sistema sancionador tributario, constituye la vulneración del principio de proporcionalidad y del principio de igualdad, que logran materializarse gracias al principio de capacidad contributiva, surge entonces, la necesidad de emplear criterios de determinación y aplicación de sanciones más adecuados, siendo el que más se acerca a la real capacidad del contribuyente el estado de situación patrimonial de la empresa reflejado en su balance, o los ingresos netos y no una tasa fija como la Unidad Impositiva Tributaria.

Lo que permitiría tratar a todos los contribuyentes que hubieran cometido una infracción con criterios de igualdad.

Ahora bien, el planteamiento de que este principio sea un límite de la potestad punitiva tributaria, no ha sido recogido en nuestro país, como tampoco ha merecido un desarrollo académico nacional relevante.

2.9. Categorización de contribuyentes

Nuestra Legislación clasifica las rentas afectas de fuente peruana de conformidad con el artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004), (en adelante LIR) en las siguientes categorías:

- f) Primera: Comprende las rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.
- g) Segunda: Son las rentas del capital no comprendidas en la primera categoría.
- h) Tercera: Conformada por las rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley.
- i) Cuarta: Son las rentas del trabajo independiente
- j) Quinta: Abarca las rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Al generador de estas rentas se le denomina contribuyente, quien es “el que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria” (SUNAT, 2002, pág. 33) que de acuerdo al artículo 14° de la LIR pueden ser: personas naturales, personas jurídicas, sucesiones indivisas, Asociaciones de hecho de profesionales y similares y sociedades conyugales.

2.10. Rentas Empresariales. Las Rentas empresariales o de Tercera Categoría, gravan la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas, en las que confluyen la inversión del capital y el trabajo y que, “se derivan de cualquier actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes” (Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento del Impuesto a la Renta, Art. 17 , inc. d).

De acuerdo de acuerdo con el artículo 28° de la LIR califican como rentas de tercera categoría:

- a. Comercio
- b. Agentes mediadores
- c. Notarios
- d. Ganancias de capital y operaciones habituales
- e. Personas jurídicas
- f. Asociación o sociedad civil
- g. Otras rentas, no incluidas en las demás categorías

- h. Cesión de bienes
- i. Institución educativa particular

2.10.1.1. Personas Naturales – Empresas Unipersonales. Son definidas como personas físicas o de existencia visible, dotadas de capacidad jurídica para adquirir derechos y obligaciones.

Se entiende como Empresa Unipersonal a la persona natural con negocio, es decir, aquella que realiza actividad empresarial, sin constituir una persona jurídica; por lo que, no debe confundirse con la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (SUNAT, 2002, pág. 46).

Una de las particularidades de la empresa unipersonal (persona natural con negocio), es que, al no ser una persona jurídica distinta al titular, no posee un patrimonio independiente al de la persona natural, consecuentemente, el patrimonio destinado a tales negocios continúa formando parte del patrimonio de la persona natural que realiza la actividad empresarial (Arce Furuya, 2017).

A diferencia de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, donde la responsabilidad legal del titular se encuentra limitada al capital aportado, en el caso de la empresa unipersonal, la responsabilidad de ésta, alcanza al integro de su patrimonio

No obstante, lo señalado *supra*, si la persona natural con negocio, percibiera rentas de otras categorías, debe determinar su obligación y pagarla de forma independiente a su renta de tercera categoría, dado que, en este caso en particular, el patrimonio de la persona proviene de dos fuentes diferentes: tercera categoría y la(s) otra(s) renta(s) generada(s) (Tribunal Fiscal, RTF N° 05005-10-2016, 2016).

2.10.1.2. Personas Jurídicas. En la literatura jurídica se define a la persona jurídica como la organización de personas bajo determinada formalidad establecida y que adquiere tal naturaleza por su inscripción en Registros Públicos o a través de una ley (Espinoza Espinoza, 2003).

Al igual que las personas naturales, están dotadas por el ordenamiento jurídico, para adquirir derechos y contraer obligaciones.

Dese la óptica tributaria, son construcciones jurídicas distintas a las personas que las integran, capaces de realizar actividades económicas por sí mismas y, por lo tanto, susceptibles también de obligaciones tributarias (Guerra Salvatierra, 2020).

2.11. Regímenes Tributarios.

Los regímenes tributarios, son categorías en las cuales toda persona natural o jurídica perceptor de rentas de tercera categoría (renta empresarial) debe estar registrada en la SUNAT. Cada régimen tributario, establece el conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales (pecuniarias) y formales de cada contribuyente (Guerra Salvatierra, 2020).

Asimismo, en el sistema fiscal peruano, los regímenes tributarios, determinan las actividades económicas que pueden o no llevarse a cabo, en cada uno de ellos, así como los topes o limitaciones de cada uno de ellos.

Arias Minaya (2018) señala como justificación para la existencia de regímenes la necesidad de lograr mayor formalidad y consecuentemente la ampliación de la base tributaria, la reducción de costos de cumplimiento tributario, disminución de la evasión y facilitación de la determinación adecuada de las obligaciones.

2.11.1. El Régimen Tributario Común. Este se encuentra compuesto por el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, tributos municipales como el Impuesto Predial y los Arbitrios y lo integran las personas naturales, empresas y organizaciones en general, en la medida que posean capacidad contributiva (Ruiz de Castilla, 2017).

Para efectos sistemáticos, el sistema tributario contempla cuatro regímenes tributarios comunes: Nuevo Régimen Único Simplificado, Régimen Especial de Renta, Régimen Mype Tributario y Régimen General.

2.11.1.1. Nuevo Régimen Único Simplificado – RUS. Es el primer régimen donde se encuentran las personas con negocios de menor movimiento económico. Desde el año 2017, sólo pueden ser inscritos en este régimen las personas naturales y sucesiones indivisas cuyos clientes sean consumidores finales.

Los contribuyentes inscritos en el NRUS, pagan una cuota fija mensual en sustitución del IGV y del impuesto a la renta, y cuenta con dos categorías y una categoría especial.

2.11.1.2. Régimen Especial del Impuesto a la Renta – RER. Este régimen tributario está dirigido a personas naturales y jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades conyugales domiciliadas en el país que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de comercio y/o industria y prestación de servicios (SUNAT, 2020).

Los impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente inscrito en este régimen son: el Impuesto General a las Ventas equivalente al 18% (la tasa es del 16% a la que se le añade la tasa de 2% del Impuesto de Promoción Municipal -IPM)⁶ y el Impuesto a la Renta el cual equivale al 1.5% de los ingresos netos. Ambos impuestos son de periodicidad mensual.

El tope de ingresos o adquisiciones (calculados independientemente) es de S/ 525000 anuales. Este régimen, no contempla topes mensuales.

2.11.1.3. Régimen General del Impuesto a la Renta. Al igual que el Régimen Especial, se encuentra dirigido tanto a personas naturales como jurídicas. Dentro de sus características principales tenemos:

- En este régimen el Impuesto a la Renta grava las utilidades: diferencia entre ingresos y gastos aceptados.
- Es fuente generadora de renta: Capital y Trabajo.
- Se permite la deducción de gastos.
- Se debe realizar pagos a cuenta mensuales por el Impuesto a la Renta.
- Se presenta Declaración Anual.

Los impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente inscrito en este régimen son: el Impuesto General a las Ventas equivalente al 18% (la tasa es del 16% a la que se le añade la tasa de 2% del Impuesto de Promoción Municipal -IPM), el cual es de periodicidad mensual, y el Impuesto a la Renta, de periodicidad anual que equivale al 29.5%⁷ de la utilidad obtenida al término del ejercicio; no obstante, respecto de este impuesto, el

⁶Tasa del IGV : Art. 17°. TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por D.S. 055-99-EF y Art.1° - Ley N° 29666. Tasa del IPM -Impuesto de Promoción Municipal - Art. 76° - Decreto Legislativo N° 776.

⁷ Base Legal: Artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta.

contribuyente se encuentra obligado a efectuar pagos a cuenta⁸ mensuales cuyo calculo podrá ser del 1.5%⁹ o aplicando un coeficiente.

Este régimen no establece topes de ingresos ni de compras mensuales ni anuales.

2.11.1.4. Régimen Mype Tributario. Mediante el Decreto Legislativo N° 1269, vigente desde el 01 de enero del 2017, se creó un cuarto Régimen Tributario, denominado Mype Tributario y comprende tanto a personas naturales como jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, asociaciones de hecho de profesionales y similares que obtengan rentas de tercera categoría, domiciliadas en el país cuyos ingresos netos no superen las 1 700 UIT en el ejercicio gravable (Decreto Legislativo N° 1269, 2016).

Los impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente inscrito en este régimen son: el Impuesto General a las Ventas equivalente al 18% (la tasa es del 16% a la que se le añade la tasa de 2% del Impuesto de Promoción Municipal -IPM), el cual es de periodicidad mensual, y el Impuesto a la Renta, de periodicidad anual tiene una tasa¹⁰ equivalente al 10% cuando la utilidad obtenida al término del ejercicio no supera las 15 UIT, y una tasa del 29.5% cuando se superan las 15 UIT. En este régimen también se efectúan pagos a cuenta del Impuesto a la Renta mensualmente con una tasa del 1% o 1.5% o un coeficiente de conformidad con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹.

2.11.2. Regímenes Tributarios Especiales. Estos Regímenes son dirigidos a un sector económico específico o para ser aplicados a un espacio geográfico en particular, puesto que, establecen la aplicación de exoneraciones, beneficios e incentivos, con la finalidad de atraer las inversiones. Dentro de los regímenes especiales que contempla nuestra actual legislación se encuentran: Ley General de Minería cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM , publicado el 4 de junio de 1992 y Ley N°

⁸ Hasta el 2014, la tasa aplicable fue del 30%, durante el 2015 y 2016 fue del 28% y a partir del 2017 asciende a 29.5%.

⁹ De no existir impuesto calculado el ejercicio anterior, ni del precedente al anterior, a fin de determinar el pago a cuenta mensual se deberá aplicar el 1.5% a los ingresos netos obtenidos en el mes, de lo contrario se empleará un coeficiente de acuerdo a lo establecido en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁰ Base legal: artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1269.

¹¹ Los sujetos cuyos ingresos netos anuales del ejercicio no superen las 300 UIT declararán y abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, la cuota que resulte de aplicar el uno por ciento (1,0%) a los ingresos netos obtenidos en el mes en tanto que, los que superen el referido límite, declararán y abonarán con carácter de pago a cuenta en monto que resulte mayor de aplicar la tasa del 1.5% o coeficiente.

27037, Ley de promoción de la Amazonia, publicada el 9 de julio de 2011 (Ruiz de Castilla, 2017, p. 151).

2.12. Contrato de Comisión Mercantil

Es definido como un “contrato de gestión de los intereses del otro”, por el cual el sujeto llamado comitente encarga al comisionista la ejecución o conclusión de un negocio “a su nombre o en representación del comitente, pero siempre a cuenta de este, a cambio de un premio o comisión” (Garrigues, 1987, p. 101).

Uría (2000), define a este contrato como un convenio entre dos sujetos que realizan actividad de comercio entre un comerciante y un tercero, por el cual una de las partes, denominada comisionista “se obliga a realizar, por encargo y obra de la otra, llamada comitente, una o varias operaciones mercantiles” (p.720).

En la misma línea, Montoya Alberti, (2006), señala que la comisión mercantil tiene dos requisitos: a) objetivo, que implica que la comisión tenga por objeto un acto u operación de comercio; y otro subjetivo, que el comisionista sea comerciante o agente mediador.

En el ordenamiento jurídico peruano, el Código de Comercio (1902) en el artículo 237°, dispone que “se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista”.

2.12.1. Tratamiento Tributario del Contrato de Comisión Mercantil

De acuerdo al inciso b) del artículo 28° de la LIR, califican como rentas de tercera categoría, “las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar”.

Asimismo, el inciso a) del artículo 17° del Reglamento de la LIR considera agentes mediadores de comercio a los corredores de seguro y comisionistas mercantiles.

Esto implica que toda persona natural o jurídica que realice las actividades de comisionista, deberán regirse por las obligaciones que se imponen a los perceptores de rentas empresariales.

Ahora bien, para efectos de esta investigación nos centraremos en los Regímenes Tributarios que la normativa tributaria establece para los comisionistas.

2.12.1.1. Regímenes Tributarios que permiten desarrollar la actividad económica de comisión mercantil. Como se ha desarrollado en este capítulo, en el Perú existen cuatro regímenes tributarios que permiten desarrollar actividad empresarial: NRUS, RER, RMT y RG; no obstante, existen algunas restricciones que la norma establece a la hora de determinar o escoger a alguno de ellos, como el caso de la actividad económica de comisión mercantil.

De ese modo, el inciso b) del artículo 118° del Texto Único Ordenado de la LIR (2004), establece que se no se encuentran comprendidos en el Régimen Especial de Renta los sujetos que sean comisionistas. Similar restricción introdujo el legislador en la Ley del NRUS (Decreto Legislativo N° 937, 2003, Art. 3).

Por lo que el único régimen tributario al que los comisionistas podían acceder hasta el 2016, era el Régimen General del Impuesto a la Renta y a partir del 2017, también pueden inscribirse en el Régimen Mype Tributario, de conformidad con el artículo 2° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1269, establecido por Decreto Supremo N° 403-2016-EF, publicado el 31 de diciembre 2016, que extiende al régimen mype tributario las disposiciones del reglamento de la LIR en lo no previsto en su normativa especial.

2.13. Cultura Tributaria.

La cultura tributaria, es definida como el nivel de conocimientos que los ciudadanos tienen sobre la tributación, así como el conjunto de apreciaciones, hábitos y conductas que una determinada sociedad manifiesta respecto a ésta (Roca, 2008) y se identifica con el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias por parte del contribuyente (Armas & Colmenares, 2009).

La importancia que tiene la existencia de una real cultura tributaria, parte de la idea de justicia tributaria, que una vez interiorizada y percibida por el ciudadano, promoverá en el la necesidad de un cumplimiento óptimo y oportuno, tal como lo señala Rodríguez (2011).

2.14. Conciencia Tributaria

Mientras que la cultura tributaria es colectiva, la conciencia tributaria es individual y es definida como la “interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados” (Alva Mateucci J. , 1995).

2.14.1. Elementos de la Conciencia Tributaria

Alva Mateucci (1995), señala como elementos de la conciencia tributaria: a la interiorización de los deberes tributarios, sin embargo, el autor la condiciona a la percepción de riesgo frente al incumplimiento. Como segundo elemento ubica al cumplimiento voluntario y como resultado de éste señala un tercer elemento que es el beneficio común al poder acceder a los servicios que el Estado proporciona en base a la recaudación.

2.15. Cumplimiento Tributario

El cumplimiento tributario consiste en la observación por parte de los contribuyentes de las obligaciones tributarias formales y sustanciales que asumen, y su cumplimiento de manera oportuna, tales como la presentación de las declaraciones, registro de sus operaciones en los libros contables, emisión de comprobantes, pago de los tributos determinados entre otros (SUNAT, 2003).

2.16. Incumplimiento Tributario

El incumplimiento tributario es definido por SUNAT en el Informe N° 027-2016-SUNAT/5A1000, como la conducta de la contribuyente dirigida a evitar o minimizar el pago de sus obligaciones tributarias y agrega que este concepto comprende la evasión y elusión (SUNAT, 2016).

Al respecto, en la última estimación de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2019), se señala que la tasa de incumplimiento continúa siendo elevada, y ciertos países dentro de los que se encuentra el Perú, recaudan menos de la mitad de los recursos que sus sistemas tributarios deberían generar.

a) **Evasión.** La evasión tributaria implica la violación de la ley, mediante “la subvaluación de los ingresos o la sobrevaluación de los gastos” (Arias Minaya, 2018, p. 57).

Esta conducta es considerada ilícita, por lo que es sancionable de acuerdo a nuestra legislación.

El ejemplo más citado en la doctrina es el del empresario que con el objetivo de no pagar tributos o pagarlos en menor cantidad, oculta total o parcialmente los hechos o los actos que dieron origen a la obligación tributaria (ventas o servicios prestados cuyos ingresos no fueron declarados al fisco).

Benites-Chapoñán, (2017, p. 11), da a conocer que la evasión puede presentarse de manera involuntaria cuando se origina en el error o desconocimiento del contribuyente o de manera voluntaria, es decir con una manifiesta intención de incumplir.

b) **Elusión.** SUNAT (2016), define a la elusión como el uso de los vacíos de la ley para reducir las cargas tributarias empleando medios contemplados en la ley y agrega que es característica de esta figura el aprovechamiento de imprecisiones o ambigüedades en la norma.

c) **Planeamiento Tributario.** Vílchez Olivares (2006) lo define como el estudio que busca proyectar resultados tributarios y económicos con el fin de que orientar las decisiones y operaciones más convenientes para la empresa minimizando el costo fiscal empleando medios legítimos.

Empleando la economía de opción el contribuyente puede decidir por una forma de organización empresarial determinada o un régimen tributario que le permitan alcanzar los objetivos planteados, reduciendo o eliminando una carga fiscal innecesaria (Matus Fuentes, 2017).

Corneel, (1967), señala que en la elaboración del planeamiento tributario deben considerarse los cambios normativos, los procedimientos y las situaciones de hecho que favorecerían a la reducción del tributo o la postergación de su pago. Agrega que en base a estos aspectos y en aplicación de reglas lógicas y psicológicas y con una visión empresarial se efectúa el diseño de del planeamiento tributario más adecuada para la empresa.

2.16.1. Causas del incumplimiento Tributario

El incumplimiento de las obligaciones tributarias puede deberse a varios factores. Desde la posición de Arias Minaya, (2018, p. 54) un enfoque para identificarlos es el de las brechas de incumplimiento, que distingue entre contribuyentes no están inscritos; contribuyentes inscritos, que no declaran sus impuestos; contribuyentes que determinan sus obligaciones, pero no las pagan; y contribuyentes que declaran datos ajenos a la realidad.

Sin embargo, la perspectiva de incumplimiento tributario planteada por Arias Minaya, coincide con una línea que a decir de Mckerchar. M, (2003, citada en Sotelo Castañeda, 2009), pertenece al sector de la literatura jurídica que asocia el incumplimiento con la decisión deliberada del contribuyente de evadir, sin considerar que con base en diferentes estudios de la conducta humana otros factores que también determinan el incumplimiento.

Sobre este punto expuesto, el CIAT (2010) ha señalado como circunstancias que pueden contribuir al incumplimiento tributario las siguientes: a) la resistencia natural al cumplimiento entendida como la tendencia a la ilegalidad y a la anomia, b) declaraciones juradas erradas por interpretaciones equívocas la normativa tributaria, desconocimiento o errores involuntarios motivados por la complejidad de los procedimientos o los preceptos que conforman el sistema tributario y c) la omisión de presentación y/o pago de los saldos adeudados.

Un estudio más profundo sobre las causas del incumplimiento tributario fue plasmado en “La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria – Un estudio para América Latina” de Castañeda Rodríguez (2017), en el que se concluye que el detrimento del principio de equidad tributaria favorece a una menor moral tributaria de la ciudadanía, teniendo como consecuencia mayores tasas de evasión como respuesta de los contribuyentes. Agrega que los factores que determinan esta percepción son la falta de un tratamiento equitativo hacia los contribuyentes por parte del estado, afectaciones a bases gravables, existencia de exenciones especiales o aplicación de tarifas diferenciales no adecuadas a las capacidades económicas de los sujetos.

2.16.2. Deserción Empresarial

La deserción empresarial, entendida como el cierre o cese definitivo de las actividades económicas de comercio o industria desarrolladas tanto por personas naturales como jurídicas, obedecen a diferentes factores, dentro de los que no son ajenas las regulaciones de orden tributario, tanto las referidas a la imposición de tributos como de sanciones.

Frente a la imposición de una sanción tributaria determinada sin observar la real capacidad contributiva del perceptor de rentas empresariales, se genera como consecuencia inmediata el detrimento de su patrimonio lo que no les permite cumplir las obligaciones adquiridas: desde las laborales asumidas con sus trabajadores, hasta aquellas necesarias a fin de continuar con la actividad económica que realiza o el mantenimiento de su fuente, vale decir los gastos necesarios para operar, la adquisición y mantenimiento de activos, la renovación de equipos, entre otras.

A lo que se suma, el procedimiento de cobranza coactiva y las medidas de embargo que la Administración Tributaria se encuentra facultada a iniciar en la medida que no se cumpla con el pago de las multas determinadas, circunstancia en la que el empresario deberá afrontar el bloqueo de sus cuentas bancarias, la imposibilidad de: disponer de sus bienes, cobrar sus acreencias por los “embargos de terceros”, lidiar con proveedores que se rehúsan a realizar transacciones económicas con un deudor tributario o incluso la pérdida de su perfil crediticio por encontrarse reportado a centrales de riesgo.

Producto de estas circunstancias un porcentaje de empresarios (los que se ubiquen en una situación de ventaja económica, administrativa y corporativa) lograrán reflotar su negocio, pero el resto, terminará disolviendo su empresa por quiebra o si se tratase de una persona natural con negocio, procederá a su cierre, lo que indudablemente genera un decrecimiento económico para el país, circunstancia que se pretende analizar en la presente investigación.

2.17. Presupuesto Público y Recaudación.

Es “un instrumento de gestión del Estado” por medio del cual se asignan los recursos públicos sobre en base a las necesidades de la población, las cuales son satisfechas a través de la provisión de bienes y servicios públicos financiados a través del presupuesto. (MEF, 2011).

Los Recursos que financian el presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2020, que permiten financiar el gasto público de acuerdo al MEF, (2020) son:

- a) Recursos ordinarios (en el que se encuentra la recaudación de los tributos y las multas)
- b) Recursos directamente recaudados
- c) Recursos por operaciones oficiales de crédito
- d) Donaciones y transferencias
- e) Recursos determinados

2.17.1. Recaudación. La recaudación es definida por Martin Queralt *et al* (2008, p. 189) como:

Una función administrativa en sentido técnico, es decir un poder-deber que las normas atribuyen a la Administración al tiempo que le imponen su ejercicio de modo inexcusable, participando de esta naturaleza común a toda la función tributaria y que se desarrolla a través de los procedimientos correspondientes en el plano voluntario como en el ejecutivo. (p.189)

De acuerdo con Aragón Colque, (2020) la recaudación tributaria es la facultad que tiene el Estado para obtener los ingresos provenientes del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales de las empresas y personas naturales y son las leyes vigentes de un Estado las que establecen dichas obligaciones, así como los procedimientos para velar por su cumplimiento y el destino eficiente de los recursos recaudados.

Lecaros, (2018) al referirse a la recaudación, señala que permite cuantificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pecuniarias y resalta su importancia para el financiamiento de los servicios públicos.

No obstante, la facultad de recaudación, ejercida a través de las funciones de control y fiscalización otorgadas a la Administración Tributaria (Huamani Cueva, 2009), no se

limita a percibir y cobrar tributos, sino que se extiende a otras obligaciones tributarias como las derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, es decir multas, que conforman la denominada deuda tributaria, aseveración que encuentra fundamento en el hecho de que el cobro de las sanciones pecuniarias, forman parte de los recursos que financian el presupuesto del Estado y del propio Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), que en su artículo 55° establece sobre la facultad de recaudación:

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos (...) Tratándose de la SUNAT lo dispuesto en el párrafo anterior alcanza a la recaudación que se realiza en aplicación de la asistencia en el cobro a que se refiere el Título VIII del Libro Segundo, así como a la recaudación de las sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 176° y 177° derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

3) Análisis de Antecedentes Investigativos

Efectuada la revisión correspondiente, de las tesis que obran en las bibliotecas de las facultades de Derecho de las Universidades: Católica de Santa María, Católica San Pablo y San Agustín, se ha verificado que no existe un trabajo de investigación sobre el objeto materia de investigación que se desarrollara.

4) Objetivos

4.1 Objetivos

En coherencia con el problema se formulan los siguientes objetivos:

4.1.1 Objetivo General

Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias desproporcionales a la capacidad económica de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que determina su deserción y establecer la factibilidad de emplear el principio de capacidad contributiva como límite del ejercicio de la facultad sancionadora.

4.1.2 Objetivos Específicos

- Determinar los criterios y parámetros actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias.
- Determinar si los criterios actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias son eficaces.
- Establecer, si es posible aplicar el principio de capacidad contributiva, en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.
- Determinar el índice de deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019.
- Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias con montos desproporcionales a la capacidad económica real de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que ocasiona la deserción de este sector.

5) Hipótesis

- **Principio:** Dado que, el actual marco legal que rige la determinación y aplicación de sanciones tributarias, contiene criterios que no contemplan la capacidad económica de las empresas unipersonales comisionistas
- **Hipótesis:** Es probable que, este sea un factor que genere su deserción empresarial, lo que podría revertirse con la aplicación del principio de capacidad contributiva en el ejercicio de la facultad sancionadora.

IV. PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

A continuación, se detallan las técnicas e instrumentos empleados para el análisis de cada variable y objetivo trazados:

TIPO	VARIABLE	INDICADORES	SUB-INDICADORES	TÉCNICAS	INSTRUMENTOS
VARIABLE INDEPENDIENTE	La Capacidad Contributiva en la aplicación de Sanciones Tributarias	Aspecto Doctrinario - Jurídico del Sistema Sancionador Tributario	<p>El marco doctrinario y legal en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.</p> <ul style="list-style-type: none"> Sistema Sancionador Tributario, Política Tributaria y Facultad Sancionadora del Estado en Materia Tributaria. Regulación normativa de la determinación y aplicación de sanciones Regímenes de Gradualidad y Criterios de Discrecionalidad. Límites de la Facultad Sancionadora. Principios que rigen la determinación y aplicación de sanciones tributarias. 	Observación documental	Fichas Bibliográficas y Documentales
		El principio de Capacidad Contributiva	<p>El Principio de Capacidad Contributiva</p> <ul style="list-style-type: none"> Tratamiento Doctrinario Tratamiento Normativo Tratamiento Jurisprudencial Derecho Comparado 	Observación documental	Fichas Bibliográficas y Documentales
		El principio de Capacidad Contributiva en la aplicación de Sanciones Tributarias	La capacidad económica y su relación con otros principios	Observación documental	Fichas Bibliográficas y Documentales
			La capacidad económica como medida y límite de la facultad sancionadora tributaria	Observación documental	Fichas Bibliográficas y Documentales
			Eficacia de la aplicación del principio de capacidad económica en la determinación y aplicación de sanciones	Observación documental	Fichas Bibliográficas y Documentales
VARIABLE DEPENDIENTE	La Deserción de Empresas Unipersonales comisionistas con sanciones desproporcionales a su capacidad contributivas,	Empresas Unipersonales	<p>Categorización de contribuyentes</p> <p>Rentas Empresariales</p> <p>Regímenes Tributarios</p> <p>Tablas del Código Tributario</p>	Observación documental	Fichas Bibliográficas y Documentales
		Deserción empresarial	<p>Cultura Tributaria</p> <p>Cumplimiento Tributario</p> <p>Deserción empresarial</p> <p>Presupuesto Público y Recaudación</p>	<p>Observación documental</p> <p>Investigación de Campo</p>	Fichas Bibliográficas y Documentales, Encuestas

Objetivo General	Objetivos Específicos	Técnicas e Instrumentos Instrumentos
Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias desproporcionales a la capacidad económica de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que determina su deserción y establecer la factibilidad de emplear el principio de capacidad contributiva como límite del ejercicio de la facultad sancionadora.	Determinar criterios y parámetros actualmente empleados en la determinación y aplicación de las sanciones tributarias.	Análisis de documentos. MMM 2021-2023, MMM 2021-2024 (política fiscal). Análisis del marco normativo que regula la determinación y aplicación de sanciones Análisis doctrinario
	Determinar si los criterios actualmente empleados en la determinación y aplicación de sanciones son eficaces	Análisis de la recaudación global y recaudación por multas obtenida en el ejercicio 2019, a partir de su relación con la tasa de cumplimiento. Análisis de datos obtenidos de los Resultados PEI 2018-2022 vinculados al sustento del incremento en la recaudación. Análisis de resultados expuestos sobre medición de incumplimiento tributario contenido en el MMM 2021-2024. Encuesta dirigida a funcionarios de la IR – Arequipa SUNAT (preguntas 1 y 4)
	Establecer, si es posible aplicar el principio de capacidad contributiva, en la determinación y aplicación de sanciones tributarias.	Análisis de documento Análisis doctrinario y normativo. Encuesta dirigida a funcionarios de la IR – Arequipa SUNAT (preguntas 1 y 3).
	Determinar el índice de deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019.	Análisis de documentos Información proporcionada por SUNAT
	Establecer si la determinación y aplicación de sanciones tributarias con montos desproporcionales a la capacidad económica real de las empresas unipersonales comisionistas es un factor que ocasiona la deserción de este sector	Encuesta dirigida a funcionarios de la IR – Arequipa SUNAT (pregunta 2). Encuesta dirigida a empresas unipersonales comisionistas que dieron de baja a su RUC en Arequipa.

1. Metodología y diseño de la investigación

La presente investigación se realizará de manera transversal, con un enfoque cualitativo y cuantitativo. El primero con el objetivo de “buscar la esencia o la sustancia íntima del fenómeno investigado” (Olivera García, 2015, pág. 87) y el segundo con la finalidad de recolectar los datos que permitan realizar un análisis estadístico y probar la hipótesis planteada. Asimismo, es una investigación de carácter descriptivo – explicativo, toda vez que, se busca especificar las propiedades, características y los perfiles de cada variable y establecer las causas de los eventos estudiados (Herández Sampieri, Fernández Collado , & Baptista Lucio , 2014).

1.1.Procedimiento

La investigación se llevará a cabo mediante las siguientes fases:

1.1.1. Fase de preparación. Se inició con una revisión documental y el planteamiento del proyecto de investigación que incluyó la selección, diseño y construcción de instrumentos a emplear. Se realizó la validación de los instrumentos a través del juicio de expertos, así también, en esta fase se determinaron la población y la muestra para la aplicación de las encuestas.

1.1.2. Fase de ejecución. En esta fase se aplicarán las técnicas e instrumentos en: el análisis documental de bases de datos, estadísticas, doctrina, normas y jurisprudencia; toma y recojo de datos (encuestas); elaboración de base de datos; análisis de datos y elaboración de informe de resultados.

1.1.3. Fase de conclusión: A la luz de los resultados obtenidos y analizados, se elaborarán las conclusiones y recomendaciones y se planteará un proyecto de reforma legislativa.

1.2. Descripción de las técnicas e instrumentos para el recojo de datos

1.2.1. Fuente documental. Las técnicas empleadas para la recolección de datos cuya fuente es documental (bases de datos, normas, doctrina y jurisprudencial) serán: la observación y análisis documental en cuyo caso se emplearán como instrumentos las fichas documentales y bibliográficas creadas para tales fines.

1.2.2. Fuente no documental. La técnica empleada para la recolección de datos cuya fuente es información proporcionada por una muestra determinada de la población, será

la encuesta, empleándose como instrumentos 02 (dos) cuestionarios de elaboración propia para tal fin.

1.2.2.1. Encuesta a funcionarios de SUNAT. La población y muestra, fueron determinadas tomando como base la información proporcionada por SUNAT, en el marco de la Ley de Acceso a la Información Pública, empleando la fórmula de cálculo probabilístico de población finita y para su aplicación se tomarán en cuenta las siguientes especificaciones:

Población a la que se dirige la encuesta	Funcionarios de la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
Características de la Población	Los funcionarios encuestados son especialistas en materia tributaria y dentro de las labores que desempeñan se encuentran las de orientación, determinación de la comisión de infracciones, emisión de Resoluciones de Multa, procedimientos de cobranza coactiva, procedimientos de fiscalización, resolución de recursos de reclamación.
Población N°	186
Muestra N°	146
Formula de obtención de muestra	$n = \frac{z^2(p \cdot q)}{e^2 + \frac{z^2(p \cdot q)}{N}}$
Margen de Error: 5%	
Nivel de Confianza: 99%	
Modalidad de recojo de información	Encuesta digital a través del soporte digital Survey Monkey®, que permite mantener el anonimato del encuestado e individualizar su cuestionario a través de un Id numérico.
Objetivo	<p>Conocer la apreciación de los funcionarios de la Intendencia Regional Arequipa, respecto al actual marco normativo que regula la determinación y aplicación de sanciones tributarias a empresas unipersonales comisionistas y su implicancia en la deserción empresarial como consecuencia de la inaplicación del principio de capacidad contributiva.</p> <p>Determinar la necesidad de una reforma legislativa</p>

Nota: Tabla de elaboración propia

1.2.2.2. **Encuesta a empresas unipersonales comisionistas.** La población y muestra fueron determinadas tomando como base la información proporcionada por SUNAT, en el marco de la Ley de Acceso a la Información Pública referida a empresas unipersonales comisionistas empleando la fórmula de cálculo probabilístico de población finita y para su aplicación se tomarán en cuenta las siguientes especificaciones:

Población a la que se dirige la encuesta	Personas naturales con negocio con actividad económica de comisionista que dieron de baja a su RUC en 2019
Población N°	1877
Muestra N°	489
Formula de obtención de muestra Margen de Error: 5% Nivel de Confianza: 99%	$n = \frac{z^2(p \cdot q)}{e^2 + \frac{z^2(p \cdot q)}{N}}$
Modalidad de recojo de información	Encuesta digital a través del soporte digital Survey Monkey®, que permite mantener el anonimato del encuestado e individualizar su cuestionario a través de un Id numérico.
Objetivo	Determinar si la decisión de dar de baja a su RUC (deserción empresarial) fue originada por la aplicación de sanciones tributarias con montos superiores a su capacidad económica real (capacidad contributiva).

Nota: Tabla de elaboración propia

2. Validación de los instrumentos utilizados

La validez en la metodología de la investigación, es definida como el grado en que un instrumento mide aquello que se busca medir (Hernández *et al*, 2014).

En esta investigación se ha optado por recurrir a un panel de expertos el cual permite obtener una opinión de personas especializadas en materia tributaria, con amplia trayectoria y experiencia.

Con dicha finalidad, se conformó el panel de jueces considerando los perfiles que se detallan a continuación y a quienes se les solicitó que evaluaran la: relevancia, coherencia y

claridad de los cuestionarios empleados en ambas encuestas cuyos resultados permitieron determinar su validez como se detalla en los anexos 1 y 2 además de eliminar todo sesgo de subjetividad del investigador en el diseño de las mismas.

Perfil de Jueces Expertos	
Juez 1	Jaime Manuel Romero Flores
Profesión	Abogado
Grado Académico	Doctor en Derecho
Especialidad	Tributación
Docencia Universitaria	10 años
Experiencia Laboral en la materia tributaria	15 años
Ocupación	Gesto de Orientación - SUNAT
Juez 2	Oswaldo Barrera Benavides
Profesión	Contador
Grado Académico	Maestro
Especialidad	Tributación
Docencia Universitaria	20 años
Experiencia Laboral en la materia tributaria	28 años
Ocupación	Auditor - SUNAT
Juez 3	Rosa Eugenia Núñez Espinoza
Profesión	Abogada
Grado Académico	Egresada de Maestría
Especialidad	Tributación
Docencia Universitaria	20 años
Experiencia Laboral en la materia tributaria	27 años
Ocupación	Jefe de la División de Reclamaciones - SUNAT
Juez 4	Claudia Bedoya Arbañil
Profesión	Abogada
Grado Académico	Egresada de Maestría
Especialidad	Tributación
Docencia Universitaria	-
Experiencia Laboral en la materia tributaria	20 años
Ocupación	Resolutora de reclamaciones - SUNAT
Juez 5	Beatriz Calle Castañeda
Profesión	Abogada
Grado Académico	Egresada de Maestría
Especialidad	Tributación
Conferencista / Capacitadora	7 años
Experiencia Laboral en la materia tributaria	16 años
Ocupación	Gestora División de Servicios al Contribuyente - SUNAT
Juez 6	Erika Jiménez Roncalla
Profesión	Abogada
Grado Académico	Abogada
Especialidad	Tributación
Conferencista / Capacitadora	5 años
Experiencia Laboral en la materia tributaria	16 años
Ocupación	Gestora División de Servicios al Contribuyente - SUNAT

3. Campo de Verificación.

3.1. Ubicación Espacial Geográfica:

La Investigación se efectuará sobre la deserción de empresas unipersonales comisionistas en Arequipa

3.2. Ubicación temporal:

El trabajo de investigación se encontrará centrado en el actual tratamiento legal que regula de aplicación de sanciones a empresas unipersonales que dieron de baja a su RUC en el 2019.

3.3. Unidades de Estudio:

Las unidades de estudio están constituidas por la legislación nacional en materia tributaria y empresarial, derecho comparado, la doctrina nacional e internacional, así como las bases de datos proporcionadas por INEI, SUNAT; MEF y estudios previos sobre cumplimiento tributario y deserción empresarial, así como los resultados de las encuestas que se aplicarán en la fase de ejecución.

4. Estrategia de Recolección de Datos

4.1. Modo:

La estrategia a aplicarse será la investigación en bibliotecas y portales web, así como el requerimiento de información a la SUNAT para la observación documental y la realización de encuestas para la investigación de campo.

4.2. Medio:

4.2.1. Recursos Humanos:

DESCRIPCION	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD	COSTO UNITARIO S/.	COSTO TOTAL
Dirección de proyecto y ejecución	Ejecutor	120 días	30,00	1,500,00
Colaboradores	Colaborador	40 días	30,00	1,200,00
Digitador/ diagramador de grafico	Digitador	10 días	20,00	200,00

4.2.2. Recursos logísticos:

DESCRIPCION	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD	COSTO UNITARIO S/.	COSTO TOTAL
Papel bond A-4	Millar	3	25,00	75,00
Fichas de bibliografía	Ficha	100	0,10	10,00
Fichas documentales	Ficha	100	0,10	10,00
Cartucho tinta de impresora	Cartucho	3	60,00	180,00
Copias fotostáticas	Copia		0,10	100,00
Empastado	Empastado	3	30,00	90,00
Servicios de Internet	Meses	6	70,00	420,00
Uso de computadora	Computadora	1	0,00	0,00
Movilidad	Movilidad	20	5	100,00
Courier/ envíos	Envíos	0	0,00	0,00
COSTO TOTAL				985,00

V. CRONOGRAMA DE TRABAJO

<div>Tiempo</div> <div>Actividades</div>	May 2020				Jun 2020				Jul 2020			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Subsanación de posibles defectos del Proyecto												
Recolección de la información												
Análisis de la Información												
Estructuración de Resultados												
Informe Final												
Sustentación de la Tesis												

VI. REFERENCIAS

- Arce Furuya, L. (11 de mayo de 2017). *Empresas unipersonales, aspectos tributarios a tener en cuenta*. DPP Abogados: <https://www.estudioarce.com/articulos/empresas-unipersonales-aspectos-tributarios-a-tener-en-cuenta.html>
- Alva, E. (2017). La Desaparición de las microempresas en el Perú. Una aproximación a los factores que predisponen a su mortalidad. Caso del Cercado de Lima. *Economía y Desarrollo*(3), 76-90.
- Alva Mateucci, J. (1995). La definición de la conciencia tributaria y los mecanismos para crearla. *Revista Análisis Tributario*, VIII(90), 37-38.
- Alva Mateucci, M. (2014). ¿Conoce usted las sanciones tributarias más frecuentes aplicadas por la SUNAT? *Actualidad Empresarial*(308).
- Aragón Colque, A. (2020). *Código Tributario*. Lima: IAT.
- Arias Minaya, L. (2018). *El Perú hacia la OCDE*. Lima: Asociación Gráfica Educativa.
- Armas, E., & Colmenares, M. (2009). Educación para el desarrollo de la cultura tributaria. *Revista electrónica de humanidades, educación y comunicación social*(6), 141-160.
- Bravo Cucci, J. (2006). Algunas Meditaciones sobre la Potestad Sancionadora del Estado en Materia Administrativa. *Gaceta del Tribunal Constitucional*(3), 32.
- Bravo Cucci, J. (abril de 2013). Los principios aplicables a la facultad sancionadora. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(55), 89-102.
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos del Derecho Tributario*. (5ª ed.). Lima: Jurista Editores
- Benites-Chapoñán, T. (2017). *Influencia de la OCDE en el Ordenamiento Jurídico Peruano para contrarrestar el Planeamiento Fiscal Internacional de las Empresa*. Tesis de Maestría, Universidad de Piura. https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/3286/MAE_DER_057.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Castañeda Rodríguez, V. (marzo de 2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*, LXXVI(299), 125-152.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2010). *Serie Telemática Tributaria: Cumplimiento Tributario*. Editorial CIAT, https://www.ciat.org/Biblioteca/SerieTematica/Espanol/2010_n6_dic_cumplimiento_trib.p

Celerico Palma, C. (2 de octubre de 2000). *La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva. Conferencia Técnica - Sicilia, Italia*. CIAT: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2000/Espanol/Taormina_italia_sicilia_2000_tema1_2_portugal.pdf

Código de Comercio. 15 de febrero de 1902 (Perú)

Constitución Política del Perú. 29 de diciembre de 1993 (Perú).

Corneel, F. (1967). Enseñanza y Práctica. *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*(10), 3-13.

Corti, A. (1992). Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino. *Impuestos*, 1698.

Espinoza Espinoza, J. (2004). *Derecho de las Personas*. (4ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica.

Decreto Legislativo N° 771 de 1993. Por medio del cual se establece la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional. 31 de diciembre de 1993.

Decreto Legislativo N° 937. Por medio del cual se crea la el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado. 14 de noviembre de 2003.

Decreto Legislativo N° 1269. Por medio del cual se crea el régimen Mype Tributario. 20 de diciembre de 2016

Decreto Legislativo N° 1270. Por medio del cual se modifica el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado y el Código Tributario. 20 de diciembre de 2016.

Decreto Supremo 135-99-EF, Por medio del cual se aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. 19 de agosto de 1999.

Decreto Supremo N° 122-94-EF. Por medio del cual se establece el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. 21 de septiembre de 1994.

Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Por medio del cual se crea el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. 8 de diciembre de 2004.

Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Por medio del cual se crea el Texto Único Ordenado del Código Tributario. 22 de julio de 2013.

Decreto Supremo N° 403-2016-EF. Por medio del cual se aprueba el Reglamento del Régimen Mype Tributario. 31 de diciembre 2016

Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. Por medio del cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. 25 de enero de 2019.

Directiva N° 007-2000/SUNAT. Por medio de la cual se establece como instrucción que no son sancionables las infracciones tributarias cuya comisión se hubiera debido a hechos imputables a la Administración Tributaria. 19 de julio de 2000.

Fernandez, C. J. (2006). La Capacidad Contributiva. En L. Chau (Ed.), *Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller: Temas de derecho tributario y derecho público*. Lima: Palestra.

Freedman, D. (2004). Capacidad Contributiva (Crónica de una Reformulación Posible). *Revista Lecciones y Ensayos de la Universidad de Buenos Aires*(80), 505-517.

García Belsunce, H. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

García Belsunce, H. (2003). *Tatado de Tributación* (Vol. I). Buenos Aires: Astrea.

García de Enterría, E. (1962). La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). *Revista de administración pública*(38), 159-208.

García Villegas, M. (1993). *La eficacia simbólica del derecho. Examen de situaciones colombianas*. Bogotá: Editoriales Uniandes.

García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho tributario consideraciones económicas* (Vol. I). Buenos Aires: Depalma.

Garrigues, J. (1987). *Curso de Derecho Mercantil II* (7ª ed.). Bogotá: Temis.

- Giuliani Fonrouge, C. (2004). *Derecho financiero* (9ª ed.). Buenos Aires: La Ley.
- Griziotti B. (1935). *Princípios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*. Buenos Aires: Reus.
- Guerra Salvatierra, M. (2020). *Aspectos generales del impuesto a la renta empresarial*. Lima: IAT.
- Guzmán Napurí, C. (2013). *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Pacífico Editores.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6ª. ed.). Mexico D.F.: Mc Graw Hill Interamericana.
- Huamani Cueva, R. (2009). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores.
- IAT. (2018). *Código Tributario Libro IV: Infracciones, Sanciones y Delitos*. Lima: IAT.
- Informe N° 027-2016-SUNAT/5A1000, SUNAT, sobre la medición de evasión tributaria, agosto de 2016
- Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2020). *Informe Técnico Demografía Empresarial del INEI*. Editorial INEI, http://m.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/demografia_empresarial_ene2020.pdf
- Jarach, D. (1996). *El hecho imponible* (3ª ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Landa, C. (2000). Dignidad de la persona humana. *Ius et Veritas*(21), 10-25.
- Landa, C. (2006). *Los principios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*. En L. Chau (Ed.), *Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller: Temas de derecho tributario y derecho público*. Lima: Palestra.
- Lecaros, K. (2018). *La Cultura Tributaria y sus efectos en la recaudación fiscal proveniente de la micro y pequeñas empresas, periodo 2017*. Tesis de maestría, Universidad Inca Garcilazo de la Vega. <https://bit.ly/2T3m80T>
- Manini Chung, J. (Diciembre de 2000). Derechos Humanos y Tributación. *Revista del Instituto de Derecho Peruano de Derecho Tributario*, 7-35.

- Margain Manautou, E. (1996). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (12ª ed. ed.). Mexico: Porrúa.
- Martin Queralt, J. (1982). *Comentarios a las leyes financieras* (Vol. I). Madrid: Edersa.
- Martin Queralt, J., Lozano Serrano, C., & Poveda Blanco, F. (2008). *Derecho Tributario* (13ª ed.). Madrid: Aranzadi.
- Matus Fuentes. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et Praxis*, 23(1), 67-90.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2011). *El Sistema Nacional del Presupuesto*. MEF, https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu_publ/capacita/guia_sistema_nacional_presupuesto.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2020). *Marco Macroeconómico Multianual 2020*. MEF, https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2020_2023.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas (2020). *Marco Macroeconómico Multianual*. MEF: <https://www.mef.gob.pe/es/marco-macroeconomico/marco-macroeconomico-multianualmmm>
- Montoya Alberti, U. (2006). *Derecho Comercial Tomo III*. Lima: Grijley.
- Morron, J. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. (14ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Moschetti, F. (1980). *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Nieto, G. (2005). *Derecho administrativo sancionador*. (4ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Nima, E., Rey, J., & Gómez, A. (2013). *Aplicación práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Novoa Herrera, G. (2006). El principio de la capacidad contributiva. *Derecho & Sociedad*(27), 101-106.
- Peña Cabrera Freyre, A. (2004). *Derecho Penal Parte General*. Lima: Rodhas.

Perez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia triutaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Pérez Royo, F. (2019). *Derecho financiero y tributario: parte general* (29ª ed.). España: Civitas.

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT. Por medio de la cual se aprueban disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes. 18 de septiembre de 2004.

Resolución de Superintendencia N° 063-007/SUNAT. Por medio de la cual se establece el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario. 31 de marzo de 2007.

Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT. Por medio de la cual se modifica el reglamento del régimen de gradualidad a fin de incorporar en él la gradualidad aplicable a las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario. 03 de agosto de 2012.

Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT. Por medio de la cual se establece el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT. 30 de abril de 2014.

Resolución de Superintendencia N° 200-2016/SUNAT. Por medio de la cual se dispone la publicación de resoluciones de superintendencia nacional adjunta operativa que disponen aplicar la facultad discrecional de no sancionar. 11 de agosto de 2016.

Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT-600000. Por medio de la cual se aplica la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones. 28 de enero de 2016.

Rodríguez, J. (2011). *Cultura tributaria. propuestas y argumentos para aumentar la justicia fiscal*. Paraguay: CDE y Decidamos.

Rodríguez Bereijo, Á. (setiembre de 1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*(36), 9-70.

- Rodríguez Bereijo, A. (1998). Los principios de imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero*(100), 593-626.
- Rubio Correa, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA.
- Rubio Correa, M. (2004). *La integración jurídica*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ruiz de Castilla F. (2005). *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico Editores.
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho Tributario Temas Básicos* (1ª. ed.). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- San Martín Castro, C. (1999). *Derecho Procesal Penal (Vol. 1)*. Lima: Grijley.
- San Martín Castro, C. (2014). *Derecho Procesal Penal*. Lima: Grijley.
- Sainz de Bujanda, F. (1990). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- Sainz de Bujanda, F. (2015). *Hacienda y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Smith, A. (1776). *La Riqueza de las Naciones*. (C. R. Braun, Ed.) Titivillus.
- Sotelo Castañeda, E. (2009). La informalidad y la tributación: ¿Problema del Estado o de los contribuyentes?. *Derecho & Sociedad*, 45-67.
- SUNAT. (2002). *Aspectos Generales del Impuesto a la Renta*. Lima: IAT.
- SUNAT. (2003). *Los ciudadanos saben por qué tributar*. Lima: IATA.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2016). *Informe N° 027-2016-SUNAT/5A1000*. SUNAT, https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/c_Incumplimiento_IGV_SUNAT.pdf
- Tarsitano, A. (1994). El principio constitucional de capacidad contributiva. En H. García Belsunce (Ed.), *Estudios de derecho constitucional tributario* (pp. 301-341). Buenos Aires: Depalma.

Tarsitano, A. (2014). El principio de capacidad contributiva como fundamento de la constitución financiera - Una visión doctrinaria y jurisprudencial. *Revista Derecho & Sociedad*(43), 43-128.

Tribunal Fiscal. RTF 5005-10-2016. Expediente 12149-2009. 25 de mayo de 2016.

Uría, R. (2000). *Derecho Mercantil*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

Villegas, H. (1994). *Principio constitucional de no confiscatoriedad en materia Tributaria*. Buenos Aires: Depalma.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7ª ed.). Buenos Aires: Depalma.

Villegas Lévano, C. (marzo de 2015). Facultades discrecionales de la Administración Tributaria Vs Derechos Fundamentales de la Persona. *Lex*, 13(16), 241-178.

Zavaleta, A. M. (2013). Análisis constitucional - tributario de la armonización e Incidencia del régimen cedular del impuesto a la renta a las personas naturales en la fiscalidad comparada y con especial énfasis en el Perú. *Revista Peruana de Derecho Tributario*(18), 1-55.

Anexo 01

FICHA DOCUMENTAL

Nombre del Autor:

Indicador

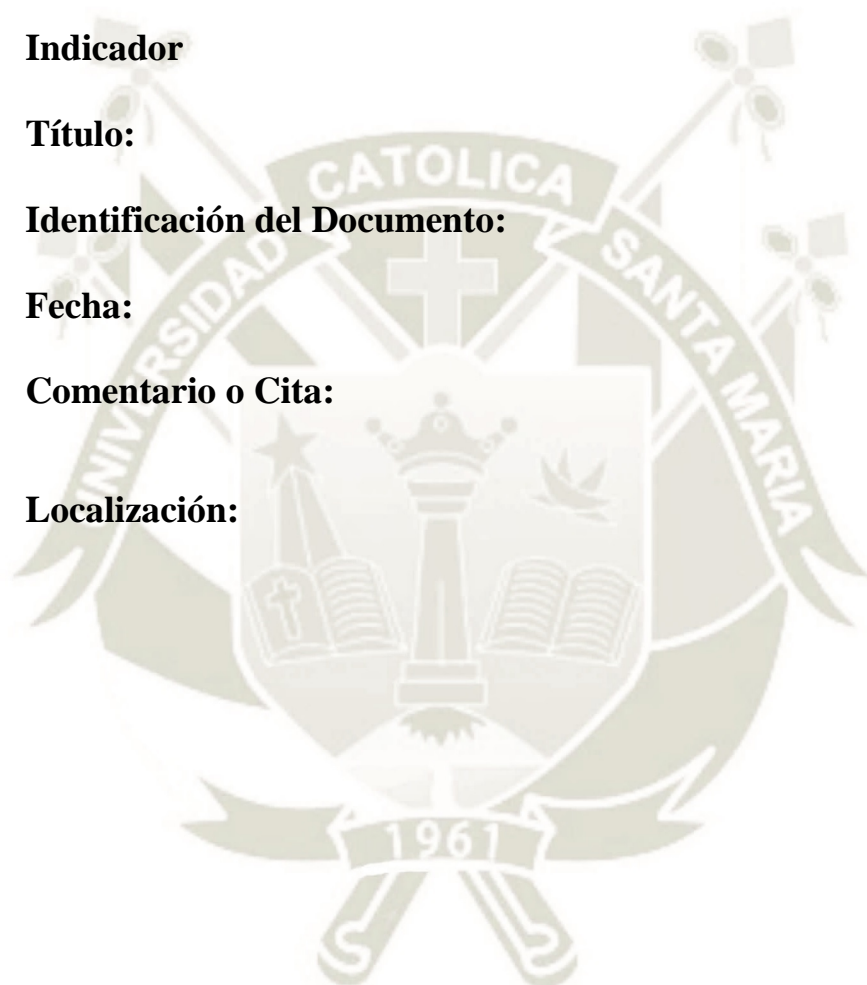
Título:

Identificación del Documento:

Fecha:

Comentario o Cita:

Localización:



Anexo 02

FICHA DOCUMENTAL

Indicador:

Marco Normativo:

Libro/Título

Artículo:

Comentarios:

Enfoque de Género:

Observación:

Anexo 03

ENCUESTA A FUNCIONARIOS DE INTENDENCIA REGIONAL AREQUIPA SUNAT

Población a la que se dirige la encuesta	Funcionarios de la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
Características de la Población	Los funcionarios encuestados son especialistas en materia tributaria y dentro de las labores que desempeñan se encuentran las de orientación, determinación de la comisión de infracciones, emisión de Resoluciones de Multa, procedimientos de cobranza coactiva, procedimientos de fiscalización, resolución de recursos de reclamación.
Población N°	186
Muestra N°	146
Formula de obtención de muestra	$n = \frac{z^2(p \cdot q)}{e^2 + \frac{z^2(p \cdot q)}{N}}$
Margen de Error: 5%	
Nivel de Confianza: 99%	
Objetivo	<p>Conocer la apreciación de los funcionarios de la Intendencia Regional Arequipa, respecto al actual marco normativo que regula la determinación y aplicación de sanciones tributarias a empresas unipersonales comisionistas y su implicancia en la deserción empresarial como consecuencia de la inaplicación del principio de capacidad contributiva.</p> <p>Determinar la necesidad de una reforma legislativa</p>

Instrucciones:

Consignar sus respuestas tomando como referencia el siguiente caso:

Tomando en cuenta que, de acuerdo al artículo 180° del CT, una de las formas de determinar las multas es la UIT y para aplicar la sanción que corresponda, se considera la categorización contenida en las Tablas del Código Tributario, tenemos el siguiente caso: Juan Pérez es un comisionista, afiliado al Régimen General de Renta, cuyos ingresos netos en el ejercicio 2019, fueron de 6 mil soles; por otro lado, tenemos a la Empresa Minera Laguna Azul S.A.C, también afiliada al Régimen General, cuyos ingresos netos en el 2019, fueron de 8 mil 54 millones de soles. Ambos contribuyentes se encuentran omisos a la presentación de la declaración mensual del periodo 07/2019, por lo que, SUNAT notificó a cada uno las respectivas Resoluciones de Multa por S/ 4200, habiendo en ambos casos surtido efecto las notificaciones sin que se efectuarán subsanaciones voluntarias, por lo que no pueden acogerse a ningún criterio de discrecionalidad ni de gradualidad vigentes.

Pregunta de Opinión

1. En base al caso expuesto, ¿cuál es su opinión respecto al monto de la sanción impuesta a ambos contribuyentes, considerando la diferencia existente entre sus capacidades económicas?

2. En base al caso expuesto, ¿considera que, la imposición de multas determinadas en base a la UIT y no a los Ingresos netos de las PN con negocio con actividad económica de comisionista, sea la principal causa de sus solicitudes de baja de RUC (deserción empresarial)?

- ☐ si
☐ no

3. En base al caso expuesto, ¿considera que, se respeta el principio de capacidad contributiva en la determinación y aplicación de sanciones tributarias?

- ☐ si
☐ no

4. En base al caso expuesto, ¿considera necesaria una reforma en los criterios que no consideren la capacidad económica del contribuyente actualmente empleados en la determinación de sanciones tributarias?

- ☐ si
- ☐ no

5. ¿Cuál de los siguientes ítems, considera que debe priorizar un sistema tributario eficiente, para disminuir las brechas de incumplimiento tributario?

- ☐ Un sistema sancionador más drástico
- ☐ Mayores acciones de Control y fiscalización
- ☐ Orientación eficiente, oportuna y Cultura tributaria



Anexo 4

ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS EN AREQUIPA

Población a la que se dirige la encuesta	Personas Naturales con Negocio con actividad económica de comisionista que dieron de baja a su RUC en 2019
Población N°	1877
Muestra N°	489
Formula de obtención de muestra Margen de Error: 5% Nivel de Confianza: 99%	$n = \frac{z^2(p*q)}{e^2 + \frac{(z^2(p*q))}{N}}$
Objetivo	Determinar si la decisión de dar de baja a su RUC (deserción empresarial) fue originada por la aplicación de sanciones tributarias con montos superiores a su capacidad económica.

Preguntas de ubicación

1. ¿Por cuánto tiempo desempeño la actividad económica de comisionista?

- ☐ Menos de 1 año
☐ De 2 a 4 años
☐ Más de 4 años

2. Indique la escala en la que se encuentra el ingreso promedio anual en soles que obtuvo como comisionista

- ☐ S/ 0
☐ S/ 1-1000
☐ S/ 1001-3000
☐ S/ 3001-5000
☐ S/ 5000-8000
☐ S/ 8001 a más

3. ¿Obtuvo ingresos adicionales a los de comisionista durante el tiempo que desempeño esa actividad?

- ☐ Si
☐ No

Indagación sobre la eficacia del Régimen Tributario asignado a un comisionista

4. ¿Cómo calificaría al Régimen Tributario al cual estuvo afiliado? Puede marcar más de una alternativa

- ☐ Sencillo
- ☐ Complejo
- ☐ Adecuado al volumen de mis ingresos
- ☐ No era adecuado al volumen de mis ingresos

Indagación Cumplimiento Tributario

5. ¿Buscó orientación antes de registrarse en el RUC como comisionista?

- ☐ Si
- ☐ No

De haber marcado “si” en la pregunta N° 5, contestar la siguiente pregunta, de lo contrario, pasar a la pregunta N°7.

6. Señale el canal en el que obtuvo información, antes de registrarse en el RUC como comisionista.

- ☐ SUNAT (oficinas, web, call center)
- ☐ Empresa que contrató sus servicios como comisionista
- ☐ Amigos y familiares
- ☐ Otros

7. ¿Recibió asesoría privada durante el tiempo que desempeño su actividad económica de comisionista?

- ☐ Si
- ☐ No

De haber marcado “no” en la pregunta N° 7, contestar la siguiente pregunta, de lo contrario, pasar a la pregunta N°9.

8. ¿A qué circunstancia atribuye el no haber sido asesorado durante el tiempo que desempeño su actividad económica de comisionista?

- ☐ Lo consideró necesario, pero no podía asumir el gasto
- ☐ No lo consideró necesario, pese a que podía asumir el gasto
- ☐ No lo consideró necesario y no podía asumir el gasto
- ☐ Otros

9. ¿Ha tomado conocimiento de haber cometido alguna infracción tributaria?

- ☐ Si
☐ No

De haber marcado “sí” en la pregunta N° 9, contestar las siguientes preguntas, de lo contrario, pasar a la pregunta N° 18

10. Señale la obligación tributaria a la que está vinculada la infracción cometida

- ☐ De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción
☐ De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos
☐ De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos
☐ De presentar declaraciones y comunicaciones
☐ De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma
☐ Otras obligaciones tributarias.

11. ¿Tenía conocimiento de que su conducta calificaba como una infracción?

- ☐ Si
☐ No

12. Indique ¿en cuál de los siguientes momentos, tomo conocimiento de la comisión de la infracción?

- ☐ Antes de que la multa fuera emitida por SUNAT
☐ Después de que la multa fue notificada por SUNAT, pero antes del inicio de la cobranza coactiva
☐ Durante el procedimiento de cobranza coactiva
☐ Después de la ejecución de embargo

Indagación sobre el indicador de capacidad contributiva en la aplicación de sanciones

13. ¿Cuál fue el monto de la multa que sancionó la comisión de la infracción cometida?

- ☐ S/ 4200
☐ S/ 2100
☐ S/ 1680
☐ S/ 420

14. ¿Conocido el importe de la multa por pagar, señale una de las siguientes alternativas de acuerdo a lo que corresponde?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | He efectuado el pago de la multa al cierre del 2019 sin lograr acogerme a beneficio alguno |
| <input type="checkbox"/> | He efectuado el pago de la multa accediendo a una disminución del monto por subsanación voluntaria |
| <input type="checkbox"/> | Se acogió a un criterio de discrecionalidad que lo excluyó de la obligación del pago de la multa |
| <input type="checkbox"/> | La deuda se encuentra extinguida en mérito a la ejecución de un embargo que trabó SUNAT. |
| <input type="checkbox"/> | No he efectuado el pago de la multa al cierre del 2019 |
| <input type="checkbox"/> | Tiene vigente un fraccionamiento de deuda |
| <input type="checkbox"/> | Fraccionó la deuda y ha perdido el fraccionamiento con deuda pendiente |

Preguntas para determinar la apreciación del Sistema Sancionador Tributario

15. ¿Está de acuerdo con la imposición de la sanción? Fundamente su respuesta

- | | |
|--------------------------|----|
| <input type="checkbox"/> | Si |
| <input type="checkbox"/> | No |

16. ¿Está de acuerdo con el monto de la sanción impuesta? Fundamente su respuesta

- | | |
|--------------------------|----|
| <input type="checkbox"/> | Si |
| <input type="checkbox"/> | No |

17. ¿Considera que el monto de la sanción impuesta es proporcional a su capacidad económica?

- | | |
|--------------------------|----|
| <input type="checkbox"/> | Si |
| <input type="checkbox"/> | No |

Pregunta para determinar el motivo de la deserción empresarial

- 18. Cuál fue el motivo que lo llevó a tomar la decisión de cerrar la actividad económica de comisionista (¿tramitar la baja del RUC o baja de tributos de tercera categoría? Fundamente su respuesta.**



Anexo 05

DATOS ESTADÍSTICOS DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS JUICIO DE EXPERTOS

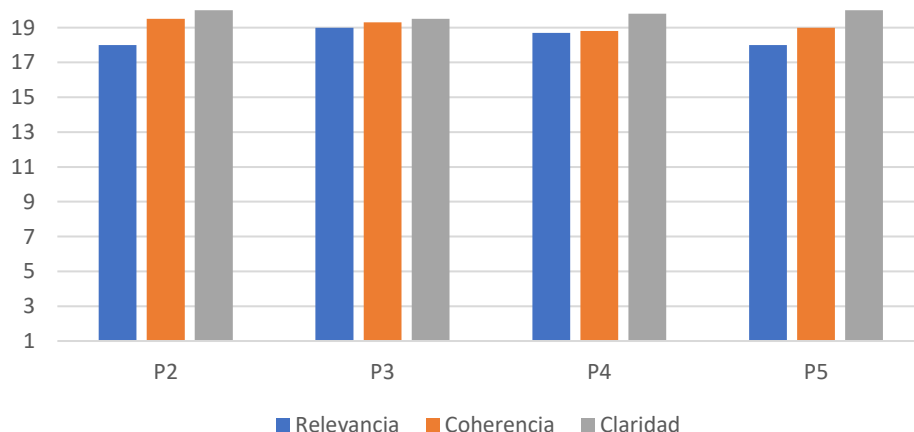
Resultados Generales del Juicio de Expertos por Aspecto Encuesta Funcionarios SUNAT

Ítems	Relevancia	Coherencia	Claridad	Total
Puntaje	1-20	1-20	1-20	1-20

Resultados Generales del Juicio de Experto por Aspecto Encuesta funcionarios SUNAT

Juez	P1			P2			P3			P4			P5		
	R	Co.	Cl.	R	Co.	Cl.	R	Co.	Cl.	R	Co.	Cl.	R	Co.	Cl.
Juez 1	20	20	20	18	19	20	20	20	19	18	20	20	18	20	20
Juez 2	17	20	20	19	20	19	19	19	20	17	20	20	18	19	20
Juez 3	16	19	20	20	20	20	18	18	20	19	18	20	18	18	20
Juez 4	16	19	20	20	20	19	17	18	20	19	18	20	19	17	20
Juez 5	18	20	20	19	19	19	19	19	20	18	17	20	17	19	20
Juez 6	20	19	20	18	18	20	19	19	20	17	19	20	20	19	20
Media	18	19.5	20	19	19.3	19.5	18.7	18.8	19.8	18	19	20	18	19	20

Resultados Generales del Juicio de Experto Encuesta SUNAT



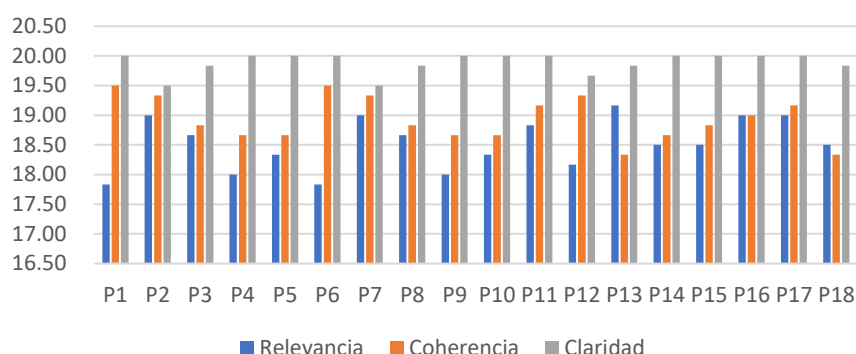
Resultados Generales del Juicio de Experto por Aspecto Encuesta Empresas Unipersonales Comisionistas

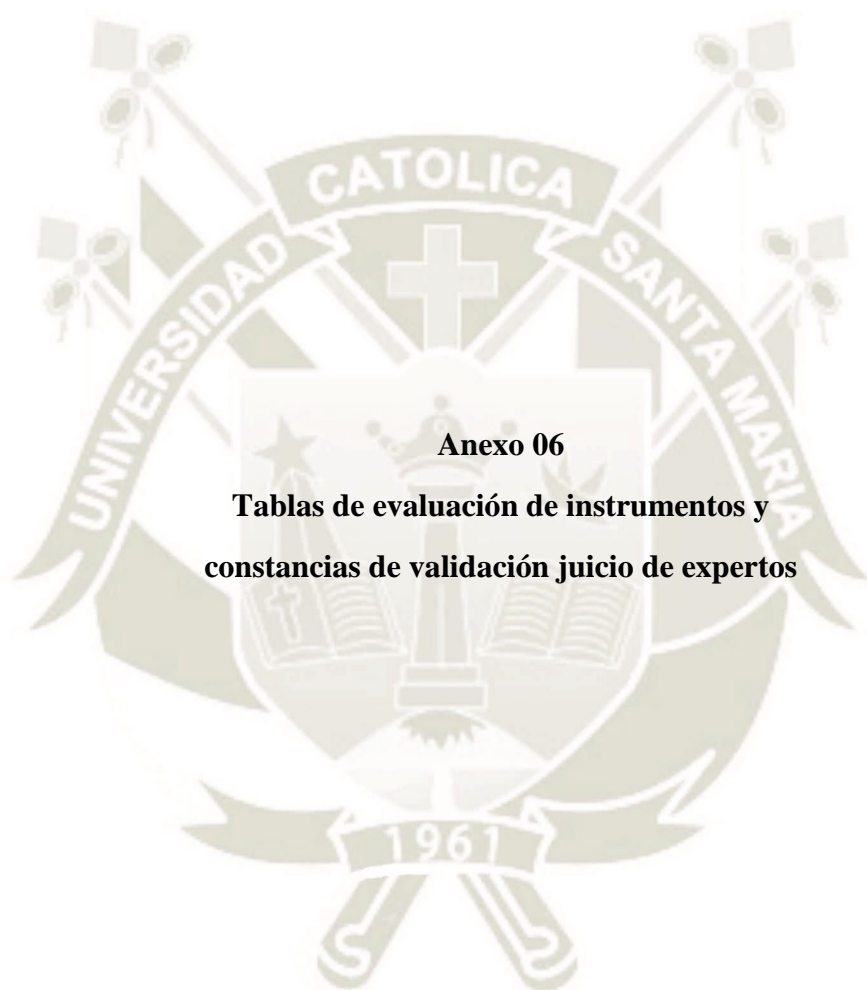
Juez	P1			P2			P3			P4			P5			P6			P7			P8			P9		
	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl
Juez 1	20	20	20	18	19	20	20	20	19	18	20	20	18	20	20	20	20	20	18	19	20	20	20	19	18	20	20
Juez 2	17	20	20	19	20	19	19	19	20	17	20	20	18	19	20	17	20	20	19	20	19	19	19	20	17	20	20
Juez 3	16	19	20	20	20	20	18	18	20	19	18	20	18	18	20	16	19	20	20	20	20	18	18	20	19	18	20
Juez 4	16	19	20	20	20	19	17	18	20	19	18	20	19	17	20	16	19	20	20	20	19	17	18	20	19	18	20
Juez 5	18	20	20	19	19	19	19	19	20	18	17	20	17	19	20	18	20	20	19	19	19	19	19	20	18	17	20
Juez 6	20	19	20	18	18	20	19	19	20	17	19	20	20	19	20	20	19	20	18	18	20	19	19	20	17	19	20
Media	18	20	20	19	19	20	19	19	20	18	19	20	18	19	20	18	20	20	19	19	20	19	19	20	18	19	20

Resultados Generales del Juicio de Experto por Aspecto Encuesta Empresas Unipersonales Comisionistas

Juez	P10			P11			P12			P13			P14			P15			P16			P17			P18		
	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl	R	Co	Cl
Juez 1	18	20	20	19	20	20	18	19	20	20	19	19	20	19	20	18	19	20	20	20	20	20	19	20	18	18	19
Juez 2	18	19	20	18	19	20	17	20	19	19	19	20	17	20	20	18	19	20	18	18	20	18	20	20	19	19	20
Juez 3	18	18	20	17	19	20	20	20	20	19	18	20	19	18	20	18	20	20	19	19	20	20	20	20	19	17	20
Juez 4	19	17	20	20	18	20	17	20	20	19	18	20	19	18	20	20	17	20	20	18	20	19	19	20	17	18	20
Juez 5	17	19	20	19	20	20	19	19	19	19	17	20	19	18	20	17	19	20	19	20	20	19	19	20	19	19	20
Juez 6	20	19	20	20	19	20	18	18	20	19	19	20	17	19	20	20	19	20	18	19	20	18	18	20	19	19	20
Media	18	19	20	19	19	20	18	19	20	19	18	20	19	19	20	19	19	20	19	19	20	19	19	20	19	18	20

Resultados generales del juicio de experto por aspecto encuesta empresas unipersonales comisionistas





Anexo 06

**Tablas de evaluación de instrumentos y
constancias de validación juicio de expertos**

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe, **Doctor Jaime Manuel Romero Flores**, hago constar mediante la presente, que los instrumentos utilizados para la recolección de datos del trabajo de postgrado titulado: *“Principio de capacidad contributiva en el Sistema Sancionador Tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019”*, elaborado por **Rossana Gabriela Delgado Palza**, aspirante al **Título de Magister en Derecho de la Empresa**, reúne los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos y confiables, y por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en su investigación.

Atentamente,



Jaime Manuel Romero Flores

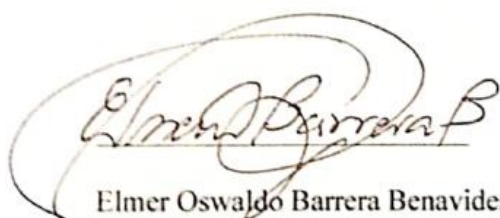
DNI 30431035



CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe, Elmer Oswaldo Barrera Benavides, identificado con DNI N° 29419577, mediante la presente hago constar que los instrumentos utilizados para la recolección de datos del trabajo de postgrado titulado: *“Principio de capacidad contributiva en el Sistema Sancionador Tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019”*, elaborado por Rossana Gabriela Delgado Palza, aspirante al Título de Magister en Derecho de la Empresa, reúne los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos y confiables, y por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en su investigación.

Atentamente,



Elmer Oswaldo Barrera Benavides

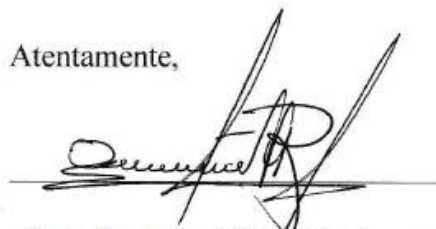
DNI N° 29419577



CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe, **Rosa Eugenia Núñez Espinoza**, mediante la presente hago constar que los instrumentos utilizados para la recolección de datos del trabajo de postgrado titulado: *“Principio de capacidad contributiva en el Sistema Sancionador Tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019”*, elaborado por **Rossana Gabriela Delgado Palza**, aspirante al Título de Magister en Derecho de la Empresa, reúne los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos y confiables, y por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en su investigación.

Atentamente,



Rosa Eugenia Núñez Espinoza

DNI N° 29537644



CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe, Abog. Claudia Gabriela Bedoya Arbañil, mediante la presente hago constar que los instrumentos utilizados para la recolección de datos del trabajo de postgrado titulado: *“Principio de capacidad contributiva en el Sistema Sancionador Tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019”*, elaborado por Rossana Gabriela Delgado Palza, aspirante al Título de Magister en Derecho de la Empresa, reúne los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos y confiables, y por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en su investigación.

Atentamente,



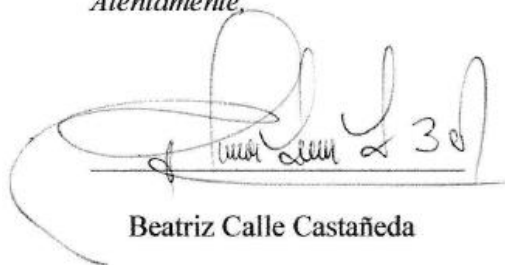
Claudia Gabriela Bedoya Arbañil



CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe, Abog. Beatriz Calle Castañeda, mediante la presente hago constar que los instrumentos utilizados para la recolección de datos del trabajo de postgrado titulado: *“Principio de capacidad contributiva en el Sistema Sancionador Tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019”*, elaborado por Rossana Gabriela Delgado Palza, aspirante al Título de Magister en Derecho de la Empresa, reúne los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos y confiables, y por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en su investigación.

Atentamente,



Beatriz Calle Castañeda



CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe, Abog. Erika Jiménez Roncalla, mediante la presente hago constar que los instrumentos utilizado para la recolección de datos del trabajo de post grado titulado: *“Principio de capacidad contributiva en el Sistema Sancionador Tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019”*, elaborado por Rossana Gabriela Delgado Palza, aspirante al Título de Magister en Derecho de la Empresa, reúnen los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos y confiables, y por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en su investigación.

Atentamente,



Erika Jiménez Roncalla



VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE
INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Rozo Eugenia Múñez Espinoza
Nº documento de identidad:	29537644
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS (anexo 2)
Escala	1 – 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 2)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	20	20	20
P2	18	19	20
P3	20	20	19
P4	18	20	20
P5	18	20	20
P6	20	20	20
P7	18	19	20
P8	20	20	19
P9	18	20	20
P10	18	20	20
P11	19	20	20
P12	18	19	20
P13	20	19	19
P14	20	19	20
P15	18	19	20
P16	20	20	20
P17	20	19	20
P18	18	18	19

VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE
INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	<i>Rita Ingrid Miró Espinoza</i>
Nº documento de identidad:	<i>29537644</i>
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A FUNCIONARIOS DE SUNAT (anexo 1)
Escala	1 - 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 1)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	<i>20</i>	<i>20</i>	<i>20</i>
P2	<i>18</i>	<i>19</i>	<i>20</i>
P3	<i>20</i>	<i>20</i>	<i>19</i>
P4	<i>18</i>	<i>20</i>	<i>20</i>
P5	<i>18</i>	<i>20</i>	<i>20</i>



VALIDEZ DE INSTRUMENTO
EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE
INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Oswaldo Barrera Benaudes
Nº documento de identidad:	29419577
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A FUNCIONARIOS DE SUNAT (anexo 1)
Escala	1 - 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 1)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	17	20	20
P2	19	20	20
P3	19	19	20
P4	17	20	20
P5	18	19	20



VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE
INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Oswaldo Barrera Benavides
N° documento de identidad:	29419577
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS (anexo 2)
Escala	1 – 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 2)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	17	20	20
P2	19	20	19
P3	19	19	20
P4	17	20	20
P5	18	19	20
P6	17	20	20
P7	19	20	19
P8	19	19	20
P9	17	20	20
P10	18	19	20
P11	18	19	20
P12	17	20	19
P13	19	19	20
P14	17	20	20
P15	18	19	20
P16	18	18	20
P17	18	20	20
P18	19	19	20

VALIDEZ DE INSTRUMENTO
EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE
INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Jaime Manuel Romero Flores
Nº documento de identidad:	30431035
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A FUNCIONARIOS DE SUNAT (anexo 1)
Escala	1 - 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 1)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	16	19	20
P2	20	20	20
P3	18	18	20
P4	19	18	20
P5	18	18	20



VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE INSTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Jaime Manuel Romero Flores
N° documento de identidad:	30431030
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS (anexo 2)
Escala	1 – 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 2)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	16	19	20
P2	20	20	20
P3	18	18	20
P4	19	18	20
P5	20	18	18
P6	18	18	20
P7	16	19	20
P8	20	20	20
P9	18	18	20
P10	19	18	20
P11	18	18	20
P12	17	19	20
P13	19	18	20
P14	19	18	20
P15	18	20	20
P16	19	19	20
P17	20	20	20
P18	19	17	20

VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE INSTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Claudia Gabriela Balcaya Arbanil
Nº documento de identidad:	03759065
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS (anexo 2)
Escala	1 – 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 2)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	16	19	20
P2	20	20	19
P3	17	18	20
P4	19	18	20
P5	19	17	20
P6	16	19	20
P7	20	20	19
P8	17	18	20
P9	19	18	20
P10	19	17	20
P11	20	18	20
P12	17	20	20
P13	19	18	20
P14	19	18	20
P15	20	17	20
P16	20	18	20
P17	19	19	20
P18	17	18	20

VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Claudia Gabriela Bedoya Arbanil
Nº documento de identidad:	09759065
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A FUNCIONARIOS DE SUNAT (anexo 1)
Escala	1 - 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 1)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	16	19	20
P2	20	20	19
P3	17	18	20
P4	19	18	20
P5	19	17	20



VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Erika Jimenez Roncalla
Nº documento de identidad:	29636283
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A FUNCIONARIOS DE SUNAT (anexo 1)
Escala	1 - 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 1)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	18	20	20
P2	19	19	19
P3	19	19	20
P4	18	17	20
P5	17	19	20



VALIDEZ DE INSTRUMENTO

EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Erika Jimenez Roncalla
Nº documento de Identidad:	29638283
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS (anexo 2)
Escala	1 – 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 2)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	18	18	20
P2	19	19	19
P3	19	19	20
P4	18	17	20
P5	17	19	20
P6	18	20	20
P7	19	19	19
P8	19	19	20
P9	18	17	20
P10	17	19	20
P11	19	20	20
P12	19	19	19
P13	19	17	20
P14	19	18	20
P15	17	19	20
P16	19	20	20
P17	19	19	20
P18	19	19	20

VALIDEZ DE INSTRUMENTO
EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE
INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Beatriz Valle Castañeda
Nº documento de identidad:	40195508
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A FUNCIONARIOS DE SUNAT (anexo 1)
Escala	1 - 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 1)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	20	19	20
P2	18	18	20
P3	19	19	20
P4	17	19	20
P5	20	19	20



VALIDEZ DE INSTRUMENTO
EVALUACIÓN DE RELEVANCIA, COHERENCIA Y CLARIDAD DE
INTRUMENTO

Nombres y Apellidos	Beatriz Calle Castañeda
Nº documento de identidad:	40195508
Cuestionario	ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS UNIPERSONALES COMISIONISTAS (anexo 2)
Escala	1 – 20
	Cada pregunta es identificada con la numeración que recibe en el cuestionario (anexo 2)

Cuadro de Calificación:

	Relevancia	Coherencia	Claridad
P1	20	19	20
P2	18	18	20
P3	19	19	20
P4	17	19	20
P5	20	19	20
P6	20	19	20
P7	18	18	20
P8	19	19	20
P9	17	19	20
P10	20	19	20
P11	20	19	20
P12	18	18	20
P13	19	19	20
P14	17	19	20
P15	20	19	20
P16	18	19	20
P17	18	18	20
P18	19	19	20

ANEXO 02

FICHAS DE ANÁLISIS NORMATIVO

FICHA DE ANÁLISIS NORMATIVO

Criterios empleados en la determinación / aplicación de Sanciones Tributarias

Necesidad de Información	Establecer cuáles son los criterios que contempla la legislación nacional para la determinación y aplicación de sanciones tributarias
Fuente de Información	Constitución Política del Perú
Vigencia	31 de diciembre de 1993
Referencia Bibliográfica	Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ URL: https://spijweb.minjus.gob.pe/
Articulado:	Título I, Capítulo I Derechos Fundamentales de la Persona (artículos 1 al 3). Título III, Capítulo IV: Del Régimen Tributario y Presupuestal (artículos 74 al 82).
Palabras clave del texto	Principios; sanciones; garantías del contribuyente; derechos fundamentales
Resumen Documental	La Constitución Política establece los principios y límites que deben regir el ejercicio de la potestad tributaria, que abarca la potestad sancionadora, en el que se debe garantizar el respeto irrestricto de los derechos fundamentales de toda persona.
Fase del ejercicio de la potestad sancionadora en el que tienen injerencia	Determinación de sanciones Aplicación de Sanciones
Comentarios Metodológicos	No recoge de manera expresa el principio de capacidad contributiva; sin embargo, éste se encuentra implícitamente contenido en ella, a través de los principios de: igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad.

FICHA DE ANÁLISIS NORMATIVO

Criterios empleados en la determinación / aplicación de Sanciones Tributarias

Necesidad de Información	Establecer cuáles son los criterios que contempla la legislación nacional para la determinación y aplicación de sanciones tributarias
Fuente de Información	Texto Único Ordenado del Código Tributario Decreto Supremo N° 133-2013-EF
Vigencia	23 de junio de 2013
Referencia Bibliográfica	Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ URL: https://spijweb.minjus.gob.pe/
Articulado:	Título Preliminar: Normas III, IV Título II: Artículos 55, 60, 77 y 82 Libro IV: Título I – Infracciones y Sanciones
Palabras clave del texto	Principios; capacidad contributiva; límites, sanciones; regímenes; tablas tributarias
Resumen Documental	Establece de manera expresa los límites de la facultad sancionadora, ampara el ejercicio discrecional de la facultad de sancionar, los criterios para determinar el quantum de las sanciones pecuniarias y contiene las tablas en las que se categoriza a los contribuyentes y se estructura la aplicación de sanciones.
Fase del ejercicio de la potestad sancionadora en el que tienen injerencia	Aplicación de Sanciones
Comentarios Metodológicos	No recoge de manera expresa el principio de capacidad contributiva; sin embargo, este se encuentra implícitamente contenido, a través de los principios de: igualdad y proporcionalidad.

FICHA DE ANÁLISIS NORMATIVO

Criterios empleados en la determinación / aplicación de Sanciones Tributarias

Necesidad de Información	Establecer cuáles son los criterios que contempla la legislación nacional para la determinación y aplicación de sanciones tributarias
Fuente de Información	Reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT
Vigencia	01 de abril de 2007
Referencia Bibliográfica	Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ URL: https://spijweb.minjus.gob.pe/
Articulado:	Todo el dispositivo
Palabras clave del texto	Ingresos netos; criterios; multas; regímenes; UIT.
Resumen Documental	Establece los criterios que determinan la aplicación de sanciones graduando su quantum.
Fase del ejercicio de la potestad sancionadora en el que tienen injerencia	Aplicación de Sanciones
Comentarios Metodológicos	No recoge como criterio los ingresos del del infractor.

FICHA DE ANÁLISIS NORMATIVO

Criterios empleados en la determinación / aplicación de Sanciones Tributarias

Necesidad de Información	Establecer cuáles son los criterios que contempla la legislación nacional para la determinación y aplicación de sanciones tributarias
Fuente de Información	Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT
Vigencia	06 de agosto de 2012
Referencia Bibliográfica	Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ URL: https://spijweb.minjus.gob.pe/
Articulado:	Todo el dispositivo
Palabras clave del texto	Ingresos netos; criterios; multas; regímenes; UIT.
Resumen Documental	Establece los criterios que determinan la aplicación de sanciones graduando su quantum.
Fase del ejercicio de la potestad sancionadora en el que tienen injerencia	Aplicación de Sanciones
Comentarios Metodológicos	No recoge como criterio los ingresos del del infractor.

FICHA DE ANÁLISIS NORMATIVO

Criterios empleados en la determinación / aplicación de Sanciones Tributarias

Necesidad de Información	Establecer cuáles son los criterios que contempla la legislación nacional para la determinación y aplicación de sanciones tributarias
Fuente de Información	Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 200-2016
Vigencia	06 de agosto de 2012
Referencia Bibliográfica	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT URL: http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/200-2016.pdf
Articulado:	Todo el dispositivo
Palabras clave del texto	Ingresos netos; criterios; multas; regímenes; UIT; capacidad económica.
Resumen Documental	Establece la publicación de los dispositivos que determinan los criterios para ejercer la facultad discrecional de no aplicación de sanciones.
Fase del ejercicio de la potestad sancionadora en el que tienen injerencia	Aplicación de Sanciones
Comentarios Metodológicos	Sólo uno de los dispositivos que permiten ejercer la facultad discrecional de no sancionar, contempla como criterios de aplicación los ingresos o compras del infractor

FICHA DE ANÁLISIS NORMATIVO

Criterios empleados en la determinación / aplicación de Sanciones Tributarias

Necesidad de Información	Establecer cuáles son los criterios que contempla la legislación nacional para la determinación y aplicación de sanciones tributarias
Fuente de Información	Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 008-2020/700000
Vigencia	16 de marzo de 2020 – Levantamiento del Estado de Emergencia
Referencia Bibliográfica	Diario Oficial El Peruano URL: https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/aplican-la-facultad-discrecional-en-la-administracion-de-san-resolucion-n-008-2020-sunat700000-1865065-1/
Articulado:	Todo el dispositivo
Palabras clave del texto	Ingresos netos; criterios; multas; regímenes; UIT; capacidad económica.
Resumen Documental	Dispone la facultad de discrecionalidad de no sancionar las infracciones cometidas o detectadas durante el estado de emergencia dispuesto por el Decreto Supremo 040-2020-PCM
Fase del ejercicio de la potestad sancionadora en el que tienen injerencia	Aplicación de Sanciones
Comentarios Metodológicos	No contempla la como criterio de aplicación la capacidad económica

FICHA DE ANÁLISIS NORMATIVO

Criterios empleados en la determinación / aplicación de Sanciones Tributarias

Necesidad de Información	Establecer cuáles son los criterios que contempla la legislación nacional para la determinación y aplicación de sanciones tributarias
Fuente de Información	Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 011-2020/700000
Vigencia	16 de marzo de 2020 – Levantamiento del Estado de Emergencia
Referencia Bibliográfica	Diario Oficial El Peruano URL: https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/aplican-la-facultad-discrecional-en-la-administracion-de-san-resolucion-n-008-2020-sunat700000-1865065-1/
Articulado:	Todo el dispositivo
Palabras clave del texto	Ingresos netos; criterios; multas; regímenes; UIT; capacidad económica.
Resumen Documental	Dispone la facultad de discrecionalidad de no sancionar las infracciones cometidas o detectadas durante el estado de emergencia ampliado por el Decreto Supremo 116-2020-PCM
Fase del ejercicio de la potestad sancionadora en el que tienen injerencia	Aplicación de Sanciones
Comentarios Metodológicos	No contempla la como criterio de aplicación la capacidad económica